

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, TEMAS DE ACREDITAMIENTO

C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
PRESIDENTE

C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCOactualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Acosta Michel, Fernando Luis
Aguilar Millán, Federico
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Barroso Degollado, Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cantú Suárez, Nora Elia
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Ereguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Fernández Fernández, José Luis
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo
Manrique Díaz Leal, Enrique A.
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Moguel Gloria, Francisco
Ortiz Molina, Óscar Arturo
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Reyes Rodríguez, Gabriel
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, TEMAS DE ACREDITAMIENTO

C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) ofrece muchas oportunidades de análisis y discusión, entre ellas las relativas al *acreditamiento*.

Con el fin de ubicar el tema, cabe recordar que aparte de que todos los agentes de la cadena de distribución son contribuyentes del IVA —por la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso temporal de bienes y la importación de bienes o servicios—, el único que absorbe el impacto económico es el consumidor final. Los mencionados agentes reciben de sus proveedores de bienes o servicios el traslado del IVA y efectúan el pago del gravamen por las importaciones, cantidades que recuperan al restarlas del IVA que, a su vez, trasladan a sus clientes por las actividades o actos por los que están obligados al pago del impuesto, enterando al fisco la diferencia, el cual va recaudando el IVA en la medida que se va incrementando el valor de los bienes o servicios.

La operación por la que se recupera el IVA se denomina *acreditamiento*, lo que en principio se antoja como una resta muy sencilla, pero en algunos casos se complica con las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), como pueden ser los actos o actividades por los que no se tiene obligación de pago del IVA, comúnmente llamados ingresos exentos, y también la inserción en el mismo ordenamiento de la mecánica de pago mediante retención.

De lo anterior se desprenden diferentes aspectos a considerar, de los cuales se han seleccionado los que podrían calificarse como los más relevantes, por ejemplo: el procedimiento para determinar la cantidad acreditable cuando se presenta la combinación de actos o actividades por las que se tiene la obligación de pago del impuesto con los que no se tiene tal obligación; la estimación de actos o actividades por realizar en periodos preoperativos, y el acreditamiento del IVA retenido.

Por razones de tipo práctico utilizaremos los términos que se indican a continuación, los cuales, a pesar de la costumbre, en las disposiciones legales no se denominan así.

- **Ingresos gravados.** Para los actos o las actividades por los que se tiene obligación de pago, incluidos los afectos a la tasa de 0%.
- **Ingresos exentos.** Para los actos o actividades por los que no se tiene obligación de pago, así denominados en la LIVA. No confundir con las actividades que no sean objeto del impuesto, expresión poco feliz que solo estuvo vigente en 2005.

En cuanto a otras abreviaturas, se anotan las siguientes:

• IVA	Impuesto al Valor Agregado
• LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
• RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
• SAT	Servicio de Administración Tributaria
• ISR	Impuesto sobre la Renta
• SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
• SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

INGRESOS GRAVADOS E INGRESOS EXENTOS

Como comentario adicional, cabe recordar que los *ingresos exentos*, aparte de que figuran en la mayoría de los sistemas de IVA, constituyen una desviación en su dinámica; además, implican el engaño de que en realidad son parcialmente exentos, pues los traslados de sus proveedores que sufren los contribuyentes que obtienen *ingresos exentos*, por no ser acreditables, se convierten en costos y se reflejan en el precio de venta.

Ahora bien, volviendo al *acreditamiento*, en la LIVA se establecen, entre otros, ciertos requisitos, como son: que el IVA corresponda a erogaciones y a importaciones indispensables para la obtención de *ingresos gravados*, o sea, que sean deducibles para efectos del ISR; que el IVA se haya trasladado en forma expresa, y que el IVA haya sido efectivamente pagado.

En realidad, el procedimiento descrito es sencillo, sin embargo, se empieza a complicar cuando se presente la concurrencia de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*.

Cuando el IVA pagado por importaciones o por adquisiciones de bienes, distintos de las inversiones, por adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen para la generación de *ingresos gravados*, el IVA será acreditable.

Asimismo, cuando el IVA pagado por importaciones o adquisiciones de bienes, distintos de las inversiones, por adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen solo para la generación de *ingresos exentos*, el IVA no será acreditable.

Además, cuando el IVA pagado por importaciones o por adquisiciones de bienes, distintos de las inversiones, por adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen, indistintamente, para la generación de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*, el IVA será acreditable en la proporción que el valor de los *ingresos gravados* represente en el valor de los *ingresos totales*.

En cuanto al IVA pagado en la importación o por adquisición de inversiones, las así consideradas en la LISR (activos fijos y diferidos), destinadas solo para la obtención de *ingresos gravados*, el IVA será acreditable.

De igual manera, por lo que toca al IVA pagado en la importación o por adquisición de inversiones, las así consideradas en la LISR, destinadas para la obtención de *ingresos exentos*, el IVA no será acreditable.

También, cuando el IVA pagado en la importación o por la adquisición de inversiones, las así consideradas en la LISR, destinadas indistintamente para la obtención de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*, el IVA será acreditable en la proporción que el valor de los *ingresos gravados* represente en el valor de los *ingresos totales*.

Cabe aclarar que en los cálculos del factor de acreditamiento, es decir, en la división de *ingresos gravados* entre *ingresos totales*, se eliminan del denominador determinados *ingresos exentos* correspondientes a importaciones y a conceptos no recurrentes, así como la eliminación, tanto en el numerador como el denominador, de *ingresos gravados* correspondientes a importaciones y a otros temas no recurrentes.

Continuando con el acreditamiento referente a inversiones, la complicación aumenta con la condición de que el procedimiento se aplique a todas las inversiones que se adquieran en un periodo de sesenta meses.

No obstante, se complica más cuando, en los meses posteriores, se modifique en más de 3% la proporción de *ingresos gravados* sobre los *ingresos totales*, caso en el que se deberán hacer los siguientes ajustes.

Cuando se disminuya el factor o la proporción de *ingresos gravados* en relación con *ingresos totales*, se restará del IVA acreditable, del mes en el que haya ocurrido la variación, la suma equivalente a la deducción mensual de la inversión para efectos del ISR, calculada sobre la diferencia entre los resultados de la aplicación de ambos factores. La disminución obtenida se actualizará por inflación desde el mes del acreditamiento y hasta el del ajuste.

De igual manera, cuando se aumente el factor o la proporción de *ingresos gravados* en relación con *ingresos totales*, se aumentará al IVA acreditable, del mes en el que haya ocurrido la variación, la suma equivalente a la deducción mensual de la inversión para efectos del ISR, calculada sobre la diferencia entre los resultados de la aplicación de ambos factores. El aumento obtenido se actualizará por inflación desde el mes del acreditamiento y hasta el del ajuste.

No obstante lo anterior, en vez de aplicar el complicado procedimiento de acreditamiento referente al IVA por adquisiciones e inversiones destinadas indistintamente para la generación de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*, se podrá optar por aplicar al IVA no identificado, el factor que resulte de dividir la suma de *ingresos gravados* del ejercicio inmediato anterior, entre la suma de *ingresos totales* del mismo periodo.

La opción se deberá aplicar en un periodo de sesenta meses, suponiéndose que tal lapso es un mínimo. En el ejercicio de inicio de actividades y en el siguiente, se calculará el factor por el periodo comprendido del mes de inicio de actividades al mes de cálculo del IVA acreditable.

Las disposiciones correspondientes al ajuste y a la opción, sin duda plantean un complicado procedimiento que se puede evitar con una sencilla, aunque ilógica opción; sin embargo, vale la pena profundizar en el origen de estas disposiciones.

En la muy importante reforma del año de 2003, en la que el IVA se comenzó a causar en forma mensual en vez de la anual y, además, con base en el flujo de efectivo, también se modificó el procedimiento de *acreditamiento* en la concurrencia de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*, en condiciones muy similares a las actuales, sin el ajuste por variación en el por ciento aplicable al IVA

acreditable no identificado, pero con la situación obligatoria de efectuar el *acreditamiento* del mencionado IVA no identificado, con base en el factor determinado con los *ingresos gravados* y los *ingresos totales* del ejercicio anterior.

A continuación se transcribe lo dispuesto en el tercer párrafo de la Fracc. III del Art. 4, vigente en 2003:

El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquellos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario.

Asimismo se transcribe la tesis jurisprudencial 114/204, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del 18 de agosto de 2004:

Novena Época
Registro: 180426
Instancia: Segunda Sala
Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XX, Septiembre de 2004
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: 2a./J. 114/2004
Página: 339

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003, VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El sistema de acreditamiento determinado en la fracción III del citado precepto establece un factor de prorrateo del año anterior, conforme al cual los causantes que realicen operaciones mixtas deben determinar el impuesto acreditable, lo que impide que se atienda a su efectiva capacidad económica vulnerándose el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en tal año calendario pudieron haberse realizado actos exentos que no dan lugar al acreditamiento, o bien, que en la mayor parte del año no se hayan realizado actos gravados, mientras que en el último mes sí tuvieron lugar; asimismo, puede suceder que el contribuyente haya realizado tanto actividades gravadas como exentas, lo que tampoco constituye un marco jurídicamente seguro de referencia para verificar su capacidad real, de lo que se desprende que el factor determinado conforme a los actos o actividades correspondientes al año anterior, nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente o, al menos no con la real que



debe tener lugar tratándose de la causación y el pago del impuesto al valor agregado.

Por último, se transcribe el texto del primer párrafo del Art. 5-B de la LIVA, insertado en el año de 2005, aún vigente:

Los contribuyentes, en lugar de aplicar lo previsto en el artículo 5º, fracción V, incisos c) y d), numeral 3 y en el artículo 5º-A de esta Ley, podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado al realizar erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes o el pagado en su importación, en la cantidad que resulte de aplicar al impuesto mencionado la proporción que el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, represente en el valor total de las actividades, realizadas en dicho año de calendario.

Con la secuencia de las reformas y de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), se demuestra la burda maniobra instrumentada por la Secretaría de Hacienda Pública (SHCP), con la ayuda del Congreso de la Unión, tal vez sin mayor entendimiento, para lograr su propósito, que pudiera calificarse como capricho de funcionario, que al ver nulificada por la SCJN su injustificada fórmula de cálculo de la proporción de acreditamiento con base en los datos del ejercicio anterior, se inventó una fórmula tortuosa e ilógica del ajuste, para que, en forma optativa, se empleara su inconstitucional procedimiento, que precisamente por su condición optativa ya no se puede combatir.

PERIODO PREOPERATIVO

En la LIVA existe la oportunidad de poder estimar, en periodos preoperativos, el destino de inversiones y gastos, pudiendo acreditarse el IVA que corresponda a las actividades programadas. Esto también se aplica cuando se presente la concurrencia de *ingresos gravados* con *ingresos exentos*. Si por la estimación resultara una diferencia de pago de IVA que no exceda de 10% no se pagarán recargos, con pago espontaneo.

No cabe duda que la disposición es buena; sin embargo, existen dudas sobre la definición de los periodos preoperativos, y la forma y el tiempo de comprobación sobre el resultado de la estimación, lo que puede provocar inseguridad para el contribuyente.

EL IVA RETENIDO

Existen varias situaciones en las que la LIVA obliga a los adquirentes de bienes o servicios o usuarios temporales de bienes, a retener el IVA trasladado por los proveedores de esos bienes o servicios, con la obligación de enterar dicho impuesto retenido. Obviamente, cumpliéndose los requisitos, se tiene el derecho de acreditamiento, pero se estipula que tendrá efectos hasta el mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado el entero de la retención, con el efecto financiero desfavorable para el retenedor.

El planteamiento es muy sencillo. De no haber retención el cliente le paga el IVA a su proveedor en un mes y lo acredita en la declaración de ese mes, que se presenta a más tardar el día 17 del mes siguiente. El proveedor que cobró el IVA trasladado lo entera en la declaración de ese mes que también presenta a más tardar el día 17 del mes siguiente.

En el caso de la retención, el cliente efectúa la retención en el mes en que le paga la contraprestación al proveedor y lo entera con la declaración del mes que se presenta a más tardar el día 17 del mes siguiente, debiendo acreditar en esa misma declaración el IVA retenido y pagado.

En ambos casos el Servicio de Administración Tributaria (SAT) recibe el pago en la misma fecha.

Definitivamente, al retenedor le toca la peor parte. Es la víctima del mecanismo de la retención, que constituye una desviación de la mecánica del IVA, originada en pocos casos para facilitar el entero por parte de residentes en el extranjero, pero en la mayoría es para asegurar la recaudación por la falta de cumplimiento por parte de aquellos que son contraparte de los retenedores. Los retenedores, además de los problemas administrativos de la retención y entero, todavía tienen el injustificado diferimiento de un mes para el acreditamiento, práctica que en lenguaje financiero se podría denominar “jineteo” por parte del SAT.

COMENTARIOS FINALES

A manera de conclusión se antojan ciertas propuestas de modificaciones a las disposiciones de la LIVA sobre los temas de análisis seleccionados.

Por lo que se refiere al tema de concurrencia de *ingresos gravados* e *ingresos exentos* se debería eliminar el trato específico del acreditamiento del IVA trasladado correspondiente a inversiones que no se identifican con *ingresos*

gravados o con *ingresos exentos*, debiendo tratarse de igual manera que el IVA relativo a erogaciones por adquisiciones de bienes y servicios o por contraprestaciones por el uso o goce temporal de bienes, que tampoco se identifique con los dos tipos de ingresos.

El IVA por acreditar debe seguir la pauta general sobre el flujo de efectivo, es decir, el pagado como consecuencia del pago de precios o contraprestaciones o inversiones, sin que exista relación con los tiempos y mecanismos de deducción de inversiones para los efectos del ISR. Por lo tanto, tampoco existe justificación sobre los ajustes por la variación en la proporción del acreditamiento y, en ese supuesto, ya no tendría validez alguna la inconstitucional opción de utilizar la proporción del año anterior. Además, la modificación a la LIVA redundaría en simplificación.

En cuanto a la estimación de actividades futuras, durante los periodos preoperativos, para proceder al acreditamiento de erogaciones en función a tal estimación, se reitera el comentario de lo atinado de la disposición; sin embargo, sería necesaria la definición de los periodos preoperativos, así como el procedimiento sobre la forma y tiempo para medir el resultado de la medición sobre la estimación de las actividades, o sea, la proporción de *ingresos gravados* e *ingresos exentos*, tema en el que se podría proponer alguna solución, difícilmente.

Por último, por lo que se refiere al acreditamiento del IVA retenido, se debería eliminar la mención de que esto ocurra al mes siguiente de que se efectúe el pago. Las consecuencias para el retenedor deben ser las mismas que en el caso de que no hubiera retención, sino pago al proveedor. En ambos casos, el SAT recibe el dinero en la misma fecha, por lo que de ninguna manera procede el jineteo de un mes.

