

Nueva Mecánica para acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Por: C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza

Resumen ejecutivo

Las empresas que tienen ingresos gravados y exentos para efectos de esta Ley, deben calcular una proporción para aplicarse al IVA pagado en gastos o inversiones que no pueden identificar a que actividad corresponden.

Mientras la forma de determinación el acreditamiento de

este impuesto en los casos apuntados en el párrafo anterior estuvo previsto en el Reglamento de la Ley, no hubo problemas para su aplicación,

Sin embargo, al derogarse dicha regulación del Reglamento, y se incorporó a la Ley, pensamos que no se hizo técnicamente de forma correcta, ya que la nueva metodología (i)

afecta a algunas empresas, y (ii) favorece a otras.

En las modificaciones a la LIVA que para el año 2005, se quisieron corregir algunas deficiencias técnicas, incurriéndose -en nuestra perspectiva, en otras-, abriendo nuevamente discusiones litigiosas entre el fisco y los contribuyentes.

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2005

C.P. Ricardo Ancona Sánchez

Presidente

C.P. Eduardo Vargas Priego

Presidente Coordinador Area Técnica

IQ MBA Juan Carlos Erdozain Rivera

Secretario CDN y Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL
FISCAL

PRESIDENTE

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán

INTEGRANTES

C.P. Francisco J. Macías Valadéz
Treviño
C.P. José Angel Eseverri Ahuja
C.P. Miguel Ortiz Aguilar
Lic. Mauricio Bravo Fortoul
Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert
Lic. Mario Calderón Danel
C.P. Arturo Carvajal Trillo
C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez
Lic. Joaquín de Córdova Bojórquez
C.P. Mario de León Ostos
Lic. Miguel Angel Díaz Marín
C.P. José Luis Fernández Fernández
Lic. Juan Fernández González
Lic. Héctor Fernández Palazuelos
C.P. Domingo García Robles
C.P. Raúl Gómez Cortes
C.P. Sergio González Valdelamar
Lic. Arturo Halgraves Cerda
C.P. Pablo Ibáñez Mariel
C.P. Javier Labrador Goyeneche
C.P. Armando López Lara
C.P. Horacio Magaña Sesma
C.P. Ramón Máynez Cervantes
C.P. Arturo Méndez Islas
Lic. Eduardo Méndez Vital
C.P. Saúl Mercado Monroy
C.P. Alberto Montiel Castellanos
C.P. Javier Muñoz Pineda
C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad
C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza
C.P. Joel Ortega Jonguitud
Lic. Luis Ortiz Hidalgo
C.P. Alfonso Pérez Reguera
Martínez de Escobar
C.P. Ignacio Puertas Maíz
Lic. Enrique Ramírez Figueroa
C.P. Eduardo Rodríguez Islas
C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
C.P. Alfredo Sánchez Torrado
C.P. Eduardo Sayavedra Herrerías
Lic. Jesús Serrano de la Vega
C.P. José Juan Vázquez Martínez L.
L.C. Jorge Zúñiga Carrasco
C.P. Elio Fernando Zurita Morales

**C.P. José Antonio Hernández
Hernández**Coordinador del Comité
Técnico Nacional Fiscal

Índice

Antecedentes	2
Desarrollo técnico	2
Problemas para la toma de decisiones	3
Conclusiones	4
Casos prácticos	5
Ejemplo	9

Antecedentes

El 1º de diciembre del 2004 se publicaron las reformas a diversas leyes fiscales, las cuales entraron en vigor el 1º de enero del presente año. Dentro de éstas se destaca, en la de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, una **opción** para el acreditamiento del impuesto no identificable, en el caso de contribuyentes que tienen actividades mixtas, es decir, que realicen actividades por las que deban pagar el impuesto o apliquen la tasa del 0% y por las que no se pague, ó no sean objeto de Ley.

Dichas modificaciones están vigentes desde el 1º de enero del presente, pero como se tienen varios errores técnicos para su aplicación, actualmente los Diputados están proponiendo reformas a la misma opción para corregir los errores. Dichas correcciones han sido aprobadas, sin embargo, aun no se han publicado.

Estas reformas pretenden eliminar a las actividades no objeto como parte del cálculo del IVA acreditable.

Desarrollo técnico

Cuando el total de las actividades del contribuyente están exentas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), todo IVA pagado se considera **IVA costo** y no es acreditable, pero cuando tienen diferentes actividades, algunas exentas y otras gravadas (tasa 15, 10 ó 0%), existen gastos que no se pueden identificar con cuáles de las actividades corresponden y al IVA correspondiente a estos gastos no identificados se le denomina IVA no identificable. Desde que se creó el IVA, el fisco ha definido que los con-

tribuyentes tienen que determinar, de acuerdo a sus actividades, un factor de proporción para aplicarse al IVA no identificado y como resultado se obtendrá el IVA que puede acreditar y aplicarlo al IVA trasladado y cobrado, y el IVA que no puede acreditar, que se considera como costo o gasto.

Desde 1980 y hasta 1997, esta mecánica la determinaba el Reglamento de la Ley del IVA. En 1998 dicho Reglamento se incluyó en Ley, pero con ciertas limitaciones para contribuyentes de acuerdo a su actividad. Como esta modificación hacía distinciones entre los contribuyentes, no se aplicaba igual para todos (principio constitucional), muchos contribuyentes se ampararon en contra de esta reforma y ganaron el amparo. Al haber obtenido el amparo a su favor contra esta reforma, los contribuyentes no calculan el factor de proporción y por consecuencia, todo IVA pagado era **IVA acreditable**.

Para evitar esta irregularidad, los Senadores propusieron, para las reformas a la Ley del IVA para el 2005, una opción para determinar el factor de proporción; existiendo una opción, ya no puede considerarse que existan diferenciaciones entre los contribuyentes y por ende, la reglamentación antes explicada ya no se considera inconstitucional. Los únicos que pueden proponer cambios a las leyes son los Diputados y como se menciona anteriormente, los que propusieron **la opción** fueron los Senadores, lo que provocó que a principios del presente año los contribuyentes presentaran amparo en contra de dicha disposición. Los Diputados se están dando a la tarea a proponer las reformas y a publicarlas a la brevedad, para borrar los vicios que esta opción tiene, como se mencionó anteriormente.

La nueva mecánica para acreditar el Impuesto al Valor Agregado menciona que:

- será IVA acreditable el que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio pagado por el mismo, con motivo de la importación de bienes o servicios.
- procederá el acreditamiento si las erogaciones son deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no se esté obligado al pago del mismo.
- se podrá acreditar el impuesto retenido en el pago de la declaración mensual siguiente al de la declaración en la que se hubiera efectuado el entero de la retención.
- dentro de los actos por los cuales se puede efectuar el acreditamiento están el uso o goce temporal de los bienes.
- existe la imposibilidad de efectuar el acreditamiento por las actividades que no sean objeto del impuesto
- a los contribuyentes que adquieran bienes distintos de las inversiones, así como a quienes estén obligados a efectuar el ajuste, se les permite utilizar la proporción correspondiente al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula. Esta opción debe aplicarse por un período de 60 meses.
- para inversiones parcialmente destinadas a actividades gravadas y que el por ciento de la proporción se modifique en los meses posteriores en más del 3%, deberá ajustarse el mismo.

Véanse casos prácticos al final del escrito.

Problemas para la toma de decisiones.

1. **No existe simplificación.** Las empresas que tengan un factor de proporción en que aplican al IVA no identificado diferente en cada mes y que además tengan una variación mayor al 3% en los meses posteriores, tendrán que aplicar retroactivamente el nuevo factor, corrigiendo la proporción aplicada en declaraciones anteriores, pagando en su caso la diferencia con su respectiva actualización.

2. **Seguridad jurídica.** En el momento en que entren en vigor las reformas a la Ley del IVA, que se mencionan anteriormente, se eliminarán las imprecisiones en conceptos como "actividades que no sean objeto", que, al no estar definidas cuáles son, pueden provocar un error en el cálculo de la proporción, ya que dentro de la fórmula, se podrían estar considerando actividades, que no tienen que ver con las que la Ley del IVA considera.
3. **Seguridad jurídica.** Siendo una opción, no podríamos reclamar que existe inconstitucionalidad, ya que si al contribuyente no le conviene aplicarla, puede calcular el factor de proporción de acuerdo a la mecánica que existía antes de estas reformas.

4. **Seguridad jurídica.** Afortunadamente para los contribuyentes que se encuentran en esta situación, mientras no se publiquen las reformas a la Ley del IVA, la opción antes mencionada resulta inconstitucional por el solo hecho de que fue propuesta por la Cámara de Senadores y no por la Cámara de Diputados.
5. **Seguridad jurídica.** Como es una nueva disposición, los contribuyentes que ya habían obtenido el amparo a su favor, deben volver a ampararse para seguir obteniendo los beneficios arriba mencionados.

niendo la opción para aplicar una nueva mecánica para determinar el factor de proporción aplicable al IVA pagado no identificable, no lo logró por lo arriba expresado. Esta situación se subsanará hasta que se publiquen las nuevas reformas, ahora sí propuestas por los Diputados.

Algunas empresas que estaban obligadas a aplicar la mecánica vigente hasta 2004 y que por consiguiente debe aplicar la opción en el 2005, resolvieron ampararse, por lo que existen argumentos constitucionales para cuestionar la metodología y/o mecánica de acreditamiento del impuesto.

Conclusiones

No obstante que el legislador pretendió subsanar los vicios de inconstitucionalidad que existían hasta el 2004, propo-

Casos prácticos

Caso uno Acreditamiento de erogaciones relacionadas con actos gravados

	Importe	IVA
Erogaciones por gastos	500,000	75,000
Erogaciones por compras	2,450,000	367,500
Erogaciones de Inversiones (automóvil)	150,000	22,500
SUMA	3,100,000	465,000

* En este caso el IVA es acreditable en su totalidad

Caso dos **Acreditamiento de erogaciones relacionadas con actos gravados y exentos**

	Importe	IVA
Erogaciones por gastos Enero	500,000	75,000
Erogaciones por compras Enero	2,450,000	367,500
SUMA	2,950,000	442,500

Por:

Factor de acreditamiento 0.8571IVA acreditable de factor de acreditamiento Enero **379,266.75****Factor de acreditamiento:**Valor de los actos gravados del mes Enero 750,000

Entre

Valor total de los actos del mes Enero 875,000Factor de acreditamiento Enero 0.8571**Caso tres** **Acreditamiento de erogaciones de inversiones (automóvil), relacionadas con actos gravados y exentos**Erogación de un automóvil en el mes Enero 150,000 22,500

Por:

Factor de acreditamiento 0.8571IVA acreditable de factor de acreditamiento **19,284.75****Factor de acreditamiento:**Valor de los actos gravados del mes Enero 750,000

Entre

Valor total de los actos del mes Enero 875,000Factor de acreditamiento Enero 0.8571

**Caso
cuatro****Calculo del ajuste al acreditamiento
(en caso de inversiones) a reintegrar**

Factor de acreditamiento de enero	0.8571
-----------------------------------	--------

Factor de acreditamiento:

Valor de los actos gravados del mes Mayo	710,000
--	---------

Entre

Valor total de los actos del mes Mayo	875,000
---------------------------------------	---------

Factor de acreditamiento Mayo	0.8114
-------------------------------	--------

**Determinación del por ciento que se acreditó
de más:**

Factor de acreditamiento de Mayo	0.8114
----------------------------------	--------

Menos

Factor de acreditamiento de Enero	0.8571
-----------------------------------	--------

Diferencia	-0.0457
------------	---------

En por ciento	5.33%
---------------	-------

Determinación de IVA acreditable a reintegrar:*I. Determinación del IVA de la deducción de
inversión mensual*

IVA acreditable de la Inversión	22, 500
---------------------------------	---------

Por

Tasa de depreciación	25%
----------------------	-----

IVA acreditable Proporcional de la Inversión	5, 625
--	--------

Entre

IVA acreditable mensual	468.75
-------------------------	--------

*II. Determinación de IVA acreditable de enero
de la inversión mensual*

468.75

IVA acreditable mensual

Por:

Factor de acreditamiento de Enero	0.8571
-----------------------------------	--------

IVA acreditable de Enero	401.76
--------------------------	--------

III. Determinación de IVA acreditable de Mayo de la inversión mensual

IVA acreditable mensual	468.75
Por:	
Factor de acreditamiento de Mayo	0.8114
IVA acreditable de Mayo	380.34

IV. Determinación del IVA a reintegrar

IVA acreditable de Enero	401.75
Menos	
IVA acreditable de Mayo	380.34
IVA a reintegrar actualizado	21.41

* El monto a reintegrar se actualizara desde el mes en que se acredito de más, en este caso Enero, hasta el mes de que se trate, en este caso mayo.

Caso **Calculo del ajuste al acreditamiento**
Cinco **(En caso de inversiones) a recuperar**

Factor de acreditamiento de enero	0.8571
-----------------------------------	--------

Factor de acreditamiento:

Valor de los actos gravados del mes Mayo	795,000
--	---------

Entre

Valor total de los actos del mes Mayo	875,000
---------------------------------------	---------

Factor de acreditamiento Mayo	0.9085
-------------------------------	--------

Determinación del por ciento que se acreditó de más:

Factor de acreditamiento de Mayo	0.9085
----------------------------------	--------

Menos

Factor de acreditamiento de Enero	0.8571
-----------------------------------	--------

Diferencia	0.0514
------------	--------

En por ciento	6.00%
---------------	-------

Determinación de IVA acreditable a reintegrar:*I. Determinación del IVA de la deducción de inversión mensual*

IVA acreditable de la Inversión	22, 500
Por	
Tasa de depreciación	25%
	5, 625
Entre	12
IVA acreditable Proporcional de la Inversión	468.75

II. Determinación de IVA acreditable de enero de la inversión mensual

IVA acreditable Proporcional de la Inversión	468.75
Por:	
Factor de acreditamiento de Enero	0.8571

IVA acreditable de Enero

III. Determinación de IVA acreditable de Mayo de la inversión mensual

IVA acreditable Proporcional de la Inversión	468.75
Por:	
Factor de acreditamiento de Mayo	0.9085

IVA acreditable de Mayo

IV. Determinación del IVA a reintegrar

IVA acreditable de Mayo	425.85
Menos	
IVA acreditable de Enero	401.75
IVA a recuperar actualizado	24.10

* El monto a reintegrar se actualizará desde el mes en que se acreditó de menos, en este caso Enero, hasta el mes de que se trate, en este caso Mayo.

*Ejemplo de acuerdo a años anteriores o sin ejercer opción en 2005***CASO PRACTICO DE 2004**

Factor de Prorrateo:		IVA acreditable total:	
Actos gravados tasa 15%	3,500,000.00	IVA acreditable compras Gravadas	3,500,000.00
Actos gravados tasa 10%	2,500,000.00	IVA acreditable compras con actos exentos	500,000.00
Actos gravada tasa 0%	300,000.00	IVA acreditable prorrateo	466,650.00
Actos exentos de IVA	450,000.00		
Total de actos	6,750,000.00	Suma	4,466,650.00
Actos gravados	6,300,000.00		
Entre			
actos totales	6,750,000.00		
Factor Prorrateo	0.93330		
Total de IVA acreditable	4,500,000.00		
(-) IVA acreditable compras Gravadas	3,500,000.00		
(-) IVA acreditable compras con actos exentos	500,000.00		
(=) IVA no identificado	500,000.00		
Por:			
factor de Prorrateo	0.9333		
IVA acreditable de prorrateo	466,650.00		

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor. C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza
e-mail: eduardo@nyssen.com