



UNIVERSIDAD POPULAR AUTONOMA DEL ESTADO DE PUEBLA

DEPARTAMENTO DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

MECÁNICAS DE ACREDITAMIENTO
EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
MAESTRÍA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA

C.P. MARIA ANGELA GASO FRUITOS

PUEBLA, PUE.

NOVIEMBRE 2001



UPAEP – Secretaría General

Dirección General de Apoyos Académicos

Dirección del Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación.

Biblioteca Central - **Karol Wojtyla**

Tesis Digitales Restricciones de uso:

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de textos, imágenes, gráficas, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente de donde la obtuvo mencionando el autor o autores involucrados en el documento.

Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

MECANICAS DE ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ABSTRACT

La nueva mecánica de Acreditamiento de IVA para contribuyentes que realizan actividades mixtas, por disposiciones establecidas en el artículo 4º. de la Ley, por las que se obliga a efectuar la identificación de las adquisiciones en relación con las actividades gravadas y exentas, además de establecer un factor de prorrateo por aquellas inversiones y gastos que no están identificados con sus actividades

ABSTRACT

The new mechanics of Accreditation of IVA for contributing to do activities mixed, by dispositions establish in the article 4° of the law, for the obligation to make identification of the acquisition in relation ship with the activities tax and exempt, and the relation ship of the proportion factor, for those inversions and expenses not identified whit yours activities.

CON ESPECIAL AGRADECIMIENTO:

**a la empresa RYC ALIMENTOS, S.A. DE C.V.
por el apoyo que me ha brindado al
hacer posible mi logro profesional**

A MI QUERIDO ESPOSO:

**por su comprensión y apoyo
en todos los momentos de
la vida**

A MIS HIJOS:

**Angélica y Santiago
por su gran cariño**

MECANICAS DE ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

INTRODUCCION

1. CAPITULO I CONCEPTOS FUNDAMENTALES

1.1 Actividades gravadas	11
1.2 Compras de inventarios	11
1.3 Gastos e inversiones	12
1.4 IVA trasladado y pagado	12
1.5 IVA trasladado identificado	13
1.6 IVA trasladado no identificado	13
1.7 Factor para determinar el IVA no identificado acreditable proporcionalmente	14
1.8 Períodos	16

2. CAPITULO II LAS REFORMAS AL IVA 2000 Y LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

2.1 Reformas al IVA 2000	17
2.2 Recuperación y aplicación de los saldos a favor de IVA	18
2.3 Factor de IVA acreditable	21
2.4 Factor de IVA para contribuyentes del sistema financiero	22

3. CAPITULO III DETERMINACIÓN DEL IVA ACREDITABLE

3.1 Procedimiento para determinar el IVA Acreditable	23
3.2 Determinación de las adquisiciones gravadas	26
3.3 Determinación de adquisiciones exentas	27
3.4 Arrendamiento de bienes	27
3.5 Impuesto acreditable conforme a proporción	28
3.6 Factor de prorrateo	29
3.7 Actividades excluidas	29
3.8 IVA Acreditable	30
3.9 Otras consideraciones	30

4. CAPITULO IV DETERMINACIÓN DEL AJUSTE Y DECLARACIÓN DEL EJERCICIO

4.1 Determinación del Ajuste y Declaración del Ejercicio	31
4.2 Determinación de los actos o actividades	31
4.3 Determinación del acreditamiento	31
4.4 Determinación del IVA del ajuste	32
4.5 Determinación del Impuesto del ejercicio	32
4.6 Devolución de saldos a favor en pagos provisionales	32
4.7 Descuentos, devoluciones o bonificaciones	33
4.8 Cancelación del IVA por compras y gastos a los que se aplicó la proporción	33
4.9 Ajuste a los pagos provisionales	39
4.10 IVA acreditable en el cálculo del componente Inflacionaria	47

5. CAPITULO V MODALIDADES DEL ACREDITAMIENTO EN DIFERENTES SECTORES DE EMPRESAS

5.1 Acreditamiento de IVA retenido	50
5.2 Empresas con actividades combinadas gravadas y exentas	53
5.3 Empresas con actividades totalmente gravadas	61
5.4 Empresas con actividades totalmente exentas	66
5.5 Empresas exportadoras de bienes tangibles	67
5.6 Empresas prestadoras de servicios de maquila para exportación	69
5.7 Empresas que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles a contribuyentes exentos del IVA	69

6. CAPITULO VI MECANISMO DE ACREDITAMIENTO DEL IVA PARA EMPRESAS GRAVADAS A LA TASA GENERAL O AFECTAS A LA TASA DEL 0%

6.1 Condiciones para que los contribuyentes puedan ejercer la opción	74
6.2 Contribuyentes que adopten la opción	76
6.3 Empresas de nueva creación	78
6.4 Puntos de análisis	79

7. CAPITULO VII DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

7.1 Requisitos y supuestos	80
7.2 En operaciones de comercio exterior	80
7.3 Garantía de Interés fiscal	81
7.4 Cálculo del promedio actualizado de las devoluciones y	

obtención del monto máximo para no garantizar el interés fiscal	82
7.5 Cálculo del impuesto anual	83
7.6 Declaración del ejercicio	85
7.7 Aplicación de saldos a favor	86
8. CAPITULO VIII COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR	
8.1 Requisitos y supuestos	88
8.2 Reglas para la compensación	89
8.3 Comparativo con las reglas para acreditamiento	91
9 . CAPITULO IX JURISPRUDENCIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION	
9.1 La Inconstitucionalidad del sistema de acreditamiento del IVA vigente	92
9.2 La Inconstitucionalidad del Artículo 4º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	98
9.3 Posición de los particulares	98
9.4 Posición de la autoridad	100
9.5 Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	101
10. CAPITULO IX HACIA LA NUEVA LEY DEL IVA: REFORMA FISCAL INTEGRAL	
10.1 Tasa general al 15%	103
10.2 Tasa del 10% en la franja fronteriza	104
10.3 Fecha de pago de las contraprestaciones	105
10.4 Régimen de los pequeños contribuyentes	105
10.5 Nuevos actos sujetos a retención del impuesto	106
10.6 IVA acreditable y requisitos para su acreditamiento	106
10.7 Causación del impuesto y fecha de pago	108
10.8 Saldos a favor: compensación o devolución	108
10.9 Devoluciones, descuentos y bonificaciones	108
CONCLUSIONES	100
BIBLIOGRAFÍA	112

INTRODUCCION

El nuevo sistema de acreditamiento del IVA se estableció en el año 2000, para un muy reducido número de contribuyentes que aprovechaban algunas imprecisiones legales que les favorecían particularmente. No obstante que el sistema, de suyo complejo, se estableció pensando en esa minoría, se hizo en la Ley obligatorio para todos los contribuyentes que realizan actividades mixtas, complicando a todos el procedimiento para determinar el IVA acreditable.

La reforma fiscal se circunscribió a modificar el mecanismo para el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por sus proveedores y el pagado por él mismo en sus importaciones, teniendo esta operación gran trascendencia en las

liquidaciones del gravamen ya que se materializa, a favor del sujeto del impuesto, el derecho a recuperar las cargas que por ese traslado y pago hubiera tenido que soportar en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Conscientes de que el nuevo sistema era inequitativo, las autoridades fiscales trataron de corregirlo, introduciendo en la Resolución Miscelánea 2000-2001 una nueva regla, la 5.2.1, en que se ofrece como opción a los afectados, excluyendo a las empresas con antigüedad menor de 3 años, el sistema normal simplificado que figuraba en la Ley hasta 1999, lo cual conforme más adelante se analizará no resulta aplicable ni a los contribuyentes con actividades 100% gravadas, ni a los contribuyentes que realizan actividades mixtas.

Cabe advertir que la resolución comentada podría ser suprimida en cualquier momento, si tal cosa ocurriera, los contribuyentes tendrían que apegarse estrictamente al sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4º. de la Ley del IVA, que es por demás complejo. Esto trae consigo una carga de inseguridad jurídica para los sujetos del impuesto, que no debiera existir en materia fiscal,

Nunca se insistirá demasiado en que la intención de liberar a los contribuyentes que sólo tengan actividades gravadas a la tasa general del 15%, 10%, o a la tasa del 0%, del complicado mecanismo de acreditamiento del IVA instituido a partir del 1º. de enero de 2000 se formalice, incorporándola a la Ley con alcance general, sin discriminación para las empresas de reciente creación.

Ante este hecho complejo, se plantea el problema como un cuestionamiento central, en torno al cual surgen otros cuestionamientos denominados como problemática:

¿Cuál es la finalidad de plantear con la mayor claridad esta disposición que adolece de inseguridad jurídica en los diferentes escenarios de la actividad empresarial

¿Cómo afecta a los contribuyentes que realizan actividades mixtas, este complejo sistema de acreditamiento de IVA?

¿Cómo dar respuesta a todas las interrogantes que plantea la mecánica de acreditamiento de IVA?

En relación al problema y problemática planteada, se esgrime una serie de supuestos hipotéticos que permitirán apoyar el diseño metodológico de este estudio analítico. Se enuncia como hipótesis de trabajo en términos de íntima relación:

“Hacer accesible el tema a la generalidad de los contribuyentes, en cada una de las disposiciones legales sobre la materia, y, a base de una ejemplificación vasta y clara, responder a las interrogantes que se han suscitado al ponerse en práctica el método de acreditamiento”.

“El mecanismo para el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por sus proveedores y el pagado por él mismo en sus importaciones; operación fiscal de la mayor trascendencia en las liquidaciones del gravamen por que por medio de ella se materializa, a favor del sujeto del impuesto, el derecho a recuperar las cargas que por ese traslado y pago hubiera soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios”.

“ Por su interés general, el tema debiera plantearse con la mayor claridad, a fin de que los contribuyentes determinen fácilmente y con máxima certidumbre el monto a recuperar a través de sus liquidaciones de IVA”.

“ Esto, dada la complejidad del nuevo procedimiento para determinar el IVA acreditable, no se logra a la mera lectura de la correspondiente normatividad, que resulta incomprensible aún para algunos especialistas en materia fiscal”.

Los objetivos señalan lo que pretende hacerse con los resultados obtenidos con la investigación. Por ello, se formulan los siguientes:

“ El propósito de hacer accesible el tema a la generalidad de los contribuyentes, hace necesario develar la intención del legislador fiscal subyacente en cada una de las disposiciones legales sobre la materia y, a base de una ejemplificación vasta y clara, responder a los interrogantes que se han suscitado al ponerse en práctica este sistema de acreditamiento de IVA”

“Poner énfasis en la forma de integrar y operar el engranaje del acreditamiento del IVA en todo tipo de empresas, por ser estas unidades económicas, el escenario en que se realiza la totalidad de actos o actividades que son objeto de las liquidaciones del impuesto”.

“Con la finalidad de hacer más accesible este tema para la generalidad de los contribuyentes, damos una ejemplificación clara de la manera de operar el acreditamiento del IVA en todo tipo de empresas, para dar respuesta a las interrogantes que se han suscitado al ponerse en práctica este método de acreditamiento, a fin de que los contribuyentes determinen fácilmente y con más claridad, el monto a recuperar a través de sus liquidaciones de IVA”.

La nueva mecánica de acreditamiento vigente a partir del año 2000 para los contribuyentes que realizan actividades mixtas, es acertada ya que en el régimen anterior se establecían prerrogativas que las llevaban a acreditar IVA por un importe mayor al que en realidad les correspondía, sin embargo las disposiciones resultan en extremo complejas, por eso es importante que las autoridades fiscales emitan disposiciones claras y sencillas para que los contribuyentes cumplan en forma correcta y oportuna con las obligaciones a que están sujetos.

Con el fin de demostrar la hipótesis antes planteada, se dará respuesta con casos prácticos sencillos a todas las interrogantes que plantea su aplicación.

También se estudiarán las innovaciones en la aplicación de saldos a favor de los contribuyentes.

CAPITULO I

CONCEPTOS FUNDAMENTALES

El nuevo procedimiento para determinar el IVA acreditable sólo puede ser explicado si se analizan de entrada todos y cada uno de los elementos que componen el nuevo mecanismo de acreditamiento, y enseguida se articulan esos elementos para mostrar, en los diferentes escenarios que corresponden a diversos sectores de empresas, los efectos del acreditamiento.

1.1 ACTIVIDADES GRAVADAS (Artículo 4° fracciones I 1p. Y III 5p.)

Con esta expresión se mencionan todos los actos o actividades empresariales a que se refiere la ley del IVA, como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes, importaciones y exportaciones, que por estar afectos a la tasa del 15% en el interior del país, 10% en región fronteriza, 0% en todo el territorio nacional, y en tanto no se cambien con alguna actividad exenta del gravamen, dan derecho al acreditamiento total del IVA trasladado y pagado en importaciones, en las liquidaciones periódicas del tributo.

1.2 COMPRAS DE INVENTARIOS (Artículo 4° fracciones I, II y 4p)

Con este rubro se mencionan las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos terminados y productos semiterminados, que en la ley del IVA en cada caso así se especifican, y cuyas operaciones deben determinarse con precisión en los registros contables, porque el IVA que los proveedores de esos bienes trasladen, por esas adquisiciones, así como el que el propio contribuyente pague en la aduana por la importación de esos bienes, se aplica totalmente, ya sea acreditándolo contra el IVA causado por sus actividades gravadas, o deduciéndolo de los ingresos para efectos del ISR si se realizan actividades exentas, como se puntualiza en cada una de las modalidades de acreditamiento que se estudian en el capítulo posterior.

Cabe advertir que en la disposición en cita reformada no se considera la expresión "mercancías". Presumiblemente porque el legislador las consideró equiparables a "productos terminados". Sin embargo en el medio empresarial el vocablo "mercancías" se utiliza en la actividad comercial, y el término "productos terminados" es propio de la actividad industrial. Es por eso que bajo el nombre de COMPRAS DE INVENTARIOS distinguiremos a las mercancías además de los conceptos señalados por la ley.

1.3 GASTOS E INVERSIONES (Artículo 4° fracción I y 4p)

Este concepto corresponde a las demás erogaciones que realizan las empresas por las que adquieren bienes o servicios que requieren en su operación normal, distintos de los productos destinados al inventario.

Si bien en la generalidad de los casos estas erogaciones no se precisan e identifican para efectos del IVA, como sucede con las compras de inventarios, existen casos específicos como son: a) exportación de bienes tangibles y b) prestación de servicios de maquila para exportación, en que sí es necesario determinarlas con precisión, como se verá en el análisis de estos dos temas concretos.

El concepto de GASTOS corresponde a todos los rubros establecidos por la técnica contable bajo la clasificación genérica de "costo de operación" y "costo integral de financiamiento". El concepto de INVERSIONES comprende la adquisición de activos fijos, así como la inversión en gastos y cargos diferidos, según la especificación que de esos rubros se da en el artículo 42 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.4 IVA TRASLADADO Y PAGADO (Artículo 4° fracciones I 2p., II 2p., 3p., y III 1p.)

En toda erogación por adquisición de bienes o servicios, el proveedor de esos insumos traslada al adquirente el IVA causado en la operación, a la tasa general del 15% en el interior del país o 10% en región fronteriza.

Si los bienes o servicios se adquieren en el extranjero y se importan, no hay traslado del IVA causado; es el propio contribuyente que adquiere los insumos quien paga el impuesto causado bajo alguna de las dos modalidades siguientes: a) en la aduana, si se trata de bienes tangibles que están sujetos a tramitación aduanal; y b) en la propia declaración de IVA del adquirente, si se trata de bienes intangibles y de servicios que por su propia naturaleza no están sujetos a trámite aduanal.

En la ley del IVA a estos dos conceptos se les menciona en todos los casos bajo epígrafe: IVA TRASLADADO Y PAGO DE IMPORTACIONES. En el presente estudio, se abreviará el término expresándose solamente como IVA TRASLADADO Y PAGADO, o simplemente como IVA TRASLADADO.

El IVA trasladado y pagado en importaciones podrá ser acreditable contra el IVA causado por los actos o actividades que realice el contribuyente, en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. El IVA no acreditable podrá ser deducible para efectos del ISR, también en los casos previstos en el mismo ordenamiento legal.

Para que sea acreditable o deducible el IVA trasladado y pagado, se requiere que las erogaciones correspondientes por compras e inventarios, gastos e inversiones, sean

también deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta. El IVA trasladado y pagado por erogaciones no deducibles en ISR, no será acreditable en liquidaciones del IVA ni deducible en declaraciones de ISR.

En el nuevo procedimiento para determinar el IVA acreditable, el primer elemento que entra en el mecanismo de acreditamiento es el monto del IVA trasladado y pagado por erogaciones que sean deducibles para efectos de ISR.

1.5 IVA TRASLADADO IDENTIFICADO (Artículo 4°. Fracciones I, II, III, y IV; 4p. Y 5p.)

El IVA trasladado y el que se hubiera pagado en importaciones por las compras de inventarios, debe estar plenamente identificado, porque si dichas adquisiciones están relacionadas con la enajenación de bienes y prestación de servicios gravados con la tasa general del 15% o del 10%, o afectos a la tasa del 0%, el IVA trasladado es totalmente acreditable en los casos en que así lo señala la ley.

En el caso de contribuyentes con actividades totalmente exentas del gravamen, el IVA identificado, si bien no es acreditable, es 100% deducible para efectos de ISR:

Los contribuyentes con actividades combinadas, gravadas y exentas, tienen que identificar por una parte el IVA trasladado por sus compras de inventarios que estén relacionados directamente con la enajenación de bienes y prestación de servicios afectos a las diferentes tasas del gravamen que es 100% acreditable; y por la otra, deben identificar el IVA trasladado por sus compras de inventarios que estén relacionados directamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios que están exentos del gravamen, en cuyo caso, si bien el IVA no es acreditable, si es deducible de los ingresos para efectos del ISR.

El tener que identificar el IVA trasladado y pagado implica llevar registro por separado ya sea en la contabilidad o en papeles de trabajo, tanto en las compras de inventarios como del IVA que se hubiera causado por esas compras.

1.6 IVA TRASLADADO NO IDENTIFICADO (Artículo 4° 1p. Fracción III y IV)

Todo IVA trasladado y pagado en importaciones que no se origine en compras de inventarios y que corresponda a erogaciones por gastos e inversiones deducibles para efectos de ISR, no necesita identificarse en registros contables. Simplemente se determina por diferencia entre el monto del IVA trasladado y pagado en importaciones y el IVA identificado, según la representación siguiente:

Monto del IVA trasladado y pagado	\$10,000
Menos:	
IVA identificado	<u>(4,000)</u>
IVA NO IDENTIFICADO	\$ 6,000

El IVA trasladado no identificado será totalmente acreditable si la empresa que efectúa las erogaciones por gastos e inversiones realiza sólo actividades gravadas a las diferentes tasas del IVA, lo que sucede con la casi totalidad de las empresas que operan en México. Bajo ese supuesto, las empresas acreditarían el 100% del IVA trasladado, tanto identificado como no identificado.

Será parcialmente acreditable, en aquellos casos en que las empresas además de realizar actividades gravadas, tienen actividades exentas del IVA, como sucede en un grupo muy reducido de ellas. En ese supuesto, las empresas tienen derecho de acreditar la proporción de IVA trasladado y pagado que corresponde a sus actividades gravadas, según el siguiente ejemplo:

	Importe	%
Monto de actividades totales	\$200,000	100
Importe de actividades gravadas	160,000	80
Actividades exentas	40,000	20

Proporción de actividades gravadas $(160,000/200,000) = 0.80$

En este evento sería acreditable el 100% del IVA identificado y el 80% del IVA no identificado. El 20% del IVA no identificado proporcional a las actividades exentas no sería acreditable, pero sí deducible para efectos del ISR.

Los contribuyentes que realizan actividades totalmente exentas de IVA, al no poder acreditar ninguna proporción del IVA identificado y no identificado, tendrá derecho a deducirlo de sus ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta.

1.7 FACTOR PARA DETERMINAR EL IVA NO IDENTIFICADO ACREDITABLE PROPORCIONALMENTE (Artículo 4º. 1p. Fracción III)

La proporción de IVA no identificado acreditable, se determina mediante la aplicación de un FACTOR, que debe corresponder a un período (mes, trimestre, semestre, ejercicio), por el que se presenta la declaración en que se vaya a efectuar el acreditamiento.

En forma preliminar se puede delinear, en relación con la determinación del factor, un escenario en que pueden quedar comprendidos todos los sectores de empresas que operan en México, según sus actividades para efectos del IVA.

Valor de las actividades	totalmente gravadas	totalmente exentas	combinadas grav. y exentas
totales	\$10,000	\$10,000	\$10,000
gravadas	10,000	0	6,000
exentas	0	10,000	4,000
factor de acreditamiento	1.00	0.00	0.60

En ese escenario se aprecia que las empresas que operan en el supuesto de la primera columna, que como se expresó antes constituyen la inmensa mayoría de los contribuyentes del IVA en México, pueden acreditar la totalidad del IVA que se les hubiera trasladado y hubieran pagado en sus importaciones; porque el IVA identificado es 100% acreditable, y el IVA no identificado, por no tener actividades exentas, también es 100% acreditable.

Las empresas con actividades exentas totalmente del IVA que se encuentran en el supuesto de la segunda columna si bien no pueden acreditar el IVA trasladado identificado ni el no identificado, si pueden deducir de sus ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta la totalidad de ese IVA, siempre que corresponda a erogaciones también deducibles en el régimen de ISR.

La mayor complicación en el nuevo sistema de acreditamiento se presenta en las empresas con actividades combinadas, gravadas y exentas. En efecto estas empresas deben identificar el IVA trasladado que corresponda a sus compras de inventarios, y por la otra deben determinar la parte del IVA no identificado que pueden acreditar en proporción a las actividades gravadas que realicen.

Lo hasta aquí expuesto arroja elementos para demostrar, como se hará en su oportunidad, que el nuevo sistema de acreditamiento del IVA, de suyo complicado, sólo debió establecerse para la minoría de contribuyentes que al mismo tiempo realizan actividades gravadas y exentas, no así para el resto de los contribuyentes, cuya situación es la misma que prevalecía en el sistema anterior.

En el sistema anterior se entendía por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o

servicios, que fueran indispensables para la realización de actos por los que se debía pagar el impuesto.

1.8 PERIODOS (Artículo 4°. Fracciones I, II, III, IV y 6p.)

Lapsos por los que se debe presentar declaración de IVA por los contribuyentes, según las prescripciones siguientes:

- De pago provisional mensual. Por los contribuyentes que en la ley del IVA se consideran de mayor rango por su nivel de ingresos, y de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio 2000, tuvieron ingresos acumulables superiores a \$13,046,920
- De pago provisional trimestral. Por los contribuyentes con niveles de ingresos inferiores a los que corresponden a la clasificación anterior.
- De ajuste a los pagos provisionales. Por el primer semestre de cada ejercicio fiscal, sólo para quienes presentan declaraciones mensuales y sólo para quienes presentan declaraciones mensuales.
- Declaración del ejercicio fiscal. Que coincide con el año de calendario, excepto cuando se trate de ejercicio irregular por inicio de actividades después del primero de enero, o por terminación anticipada del ejercicio.

Por cada uno de los períodos señalados se debe determinar el IVA acreditable que se consignará en la declaración correspondiente.

CAPITULO II

2.1 LAS REFORMAS AL IVA 2000 Y LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

La reforma fiscal del año 2000 trajo entre sus diversos paquetes de modificaciones como novedad principal, cambios trascendentales a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), ya que se establece un nuevo esquema de acreditamiento del impuesto, el cual afecta directamente a aquellos contribuyentes que realizan actividades tanto gravadas (tasa 15% ,10% o tasa de 0%) así como exentas, todo ello por una serie de disposiciones establecidas en el artículo 4° del mencionado ordenamiento, por las que se obliga a efectuar la identificación de las adquisiciones que realicen los contribuyentes en relación con las actividades gravadas y exentas, a las actividades de exportación de servicios de maquila, además de establecer un factor de prorrateo por aquellas inversiones y gastos que no están identificados con las citadas actividades, no sin tomar otros elementos que inciden en tales cálculos.

En este mismo sentido entró en vigor una nueva obligación para aquellos contribuyentes que presentan pagos provisionales mensuales, de calcular un ajuste a los pagos provisionales efectuados en la primera mitad del ejercicio.

Ahora bien, se establece una nueva mecánica para determinar el saldo a cargo o a favor en el mencionado ajuste y en el impuesto del ejercicio (artículo 5°). Aunado a lo anterior, se modifica el tratamiento aplicable a las devoluciones, rebajas y descuentos (artículo 7°). Finalmente se establece el tratamiento que se dará a los saldos a favor del impuesto, utilizando cualquiera de las mecánicas posibles para su recuperación (acreditamiento, devolución y compensación).

Derivado de lo anterior, en las disposiciones transitorias de las reformas aprobadas en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se establece en aquellos contribuyentes que así lo decidan, podrán extender su ejercicio fiscal para fines de dicho gravamen hasta el 31 de marzo comenzando, por ende, su ejercicio fiscal de 2000 el 1 de abril, debiendo dictar la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) las medidas necesarias para su correcta aplicación y observancia.

Como consecuencia de lo antes señalado, el 6 de marzo se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000 (RMF-2000), en donde como es costumbre se hacen diversas aclaraciones, precisiones y/o facilidades a las disposiciones fiscales vigentes.

Es por ello que en este artículo se pretende hacer una revisión de las reglas que son de novedad en esta nueva Miscelánea Fiscal, tomando como base las últimas reformas fiscales, en cuanto al impuesto al valor agregado (IVA) concierne, algunas de las cuales ya habían sido dadas a conocer el 9 de febrero con la publicación de la 12ª. Modificación a la RMF-1999, o bien, ahora se perfecciona un poco el texto de

estas reglas; también se dan a conocer algunos nuevos lineamientos. Para ello, en cada tema presentaremos los antecedentes que le dan origen a la regla en cuestión, después se indica la disposición o facilidad establecida en la ley, para después incluir algunos comentarios o datos adicionales que complementen el tema correspondiente.

No obstante lo anterior, previamente haremos una revisión general sobre las retenciones que debieron efectuarse durante el año 1999 en lo que IVA respecta, ya que pudiera servir como preámbulo de algunas cuestiones que se abordarán en este artículo, amén de servir de apoyo a aquellos contribuyentes que aún no han presentado su declaración anual informativa de retenciones de IVA o también, presentar declaración complementaria, si las circunstancias lo requieren. (IDC Información Dinámica de Consulta, Marzo 2000)

2.2- RECUPERACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR DE IVA

Una de las reformas más trascendentales en materia del IVA para el año 2000 es la limitación en los plazos para la aplicación de los saldos a favor, ya sea vía acreditamiento, devolución o compensación.

Al respecto, se modificó sustancialmente el artículo 6º. que regula el impuesto. En el panorama general sigue permitiendo el acreditamiento de los saldos a favor en las declaraciones sucesivas y la solicitud de devolución de las cantidades, siempre y cuando, en este último caso, se haga sobre el total del saldo a favor: asimismo, se continúa con la alternativa de poder seguir aplicando la figura de la compensación, conforme a los lineamientos establecidos en la RMF. Este documento contiene los requisitos, documentos y trámites que de manera general deben aplicar los contribuyentes para poder recuperar los citados saldos a favor utilizando estas opciones. (IDC Información Dinámica de Consulta, Marzo 2000)

Aplicación de saldos a favor

Como ya se comentó en el punto anterior, existen tres formas de recuperar los saldos a favor que se obtengan en la determinación del IVA, y que son:

1. Acreditamiento
2. Devolución
3. Compensación

Así mismo, hasta 1999 la recuperación de dichos saldos a favor utilizando estos mecanismos no estaba supeditada a un plazo tan estrecho como el que ahora se encuentra vigente, ya que al no estar especificado un plazo en particular en la LIVA

aplicaba lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 22 del CFF que señala que la obligación de la autoridad de devolver contribuciones que resulten a favor prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, es decir, cinco años, sin embargo, a partir de 2000 se establecen los plazos que en forma específica se otorgan a los contribuyentes del IVA en dicha ley, con la modificación de su artículo 6º, es decir, prevalece la norma particular sobre la general

TRATAMIENTO DE LOS SALDOS A FAVOR

Opciones de aplicación:

Acreditamiento

Contra el saldo a cargo en los meses siguientes hasta agotarlo (artículo 6º. de la LIVA y 12, segundo párrafo, del RLIVA)

A partir de la declaración correspondiente del mes o del período inmediato siguiente a aquel al que se refiera la declaración en que se determina el saldo a favor, o bien del mes inmediato siguiente a aquel en que se hubiera manifestado el saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales.

Cuando en la declaración del pago provisional de que se trate se omita el acreditamiento correspondiente, éste podrá llevarse a cabo en la declaración del período siguiente o en la del ejercicio, ello sin perjuicio del derecho que tiene el contribuyente de presentar declaraciones complementarias

Pagos provisionales correspondientes al período del ajuste

Hasta el monto que resulte a cargo en la declaración en que se aplica, si el saldo a cargo es menor al remanente del saldo a favor. Se aplica a más tardar en la declaración del pago provisional del último mes del período por el que se realiza el ajuste .

El cálculo del ajuste se efectuará en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio (julio en los ejercicios regulares), por lo que deberá enterarse el impuesto que resulte, conjuntamente con el pago provisional que se realice de dicho mes (a más tardar el 17 de agosto)

Ajuste y pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio

Por el total del saldo a favor, si el saldo a cargo es mayor. La fecha límite a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio.

Pagos provisionales trimestrales

La aplicación de estos saldos a favor se acreditan a más tardar en la declaración correspondiente al último pago provisional del ejercicio

Declaración anual

Fecha límite para el acreditamiento de saldos a favor, en las declaraciones de pago provisional posteriores

Solicitud de devolución

Siempre que sea sobre el total del saldo a favor a más tardar en el mes siguiente al de la primera mitad del ejercicio. (Artículo 6º. de la LIVA y regla 2.2.1 de la RMF-2000),

Hasta el remanente de un saldo a favor que no se compensó en su totalidad, se solicitará la devolución a más tardar en el mes siguiente al cierre del ejercicio.

Hasta el remanente de un saldo a favor que no se acreditó en su totalidad, a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio.

Compensación

La compensación se efectuará a partir de la declaración correspondiente del mes o del período inmediato siguiente a aquel al que se refiera la declaración en que se determine el saldo a favor, o bien, del mes inmediato siguiente a aquel en que se hubiera manifestado el saldo a favor por el ajuste a los pagos provisionales, debiendo presentar el aviso correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la compensación se haya efectuado.

La aplicación de los saldos a favor se efectuarán de la siguiente manera:

Total del saldo a favor, a más tardar en el mes siguiente al de la primera mitad del ejercicio.

Hasta el remanente de un saldo a favor que no se compensó en su totalidad, a más tardar en el mes siguiente al cierre del ejercicio.

Hasta el remanente de un saldo a favor que no se acreditó en su totalidad, a más tardar en el mes siguiente al cierre del ejercicio, y hasta cinco años.

El mecanismo, trámites y requisitos para efectuar la compensación de saldo a favor del IVA que vaya resultando en los pagos provisionales correspondientes, tanto al período del ajuste, al ajuste mismo y a la segunda mitad del ejercicio se encuentran previstos en (Regla 2.2.9 de la misma RMF-2000).

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores, aunque esto también aplicará a las cantidades que se compensen, los meses que aquí se indican serían los aplicables en ejercicios regulares, ya que en todo caso habrá que considerar que esta situación cambiará en aquellos casos en el que el ejercicio finalice anticipadamente.

En el caso de los contribuyentes que presentan pagos provisionales trimestrales, para efectos de aplicar el saldo a favor que se derive de los pagos provisionales presentados durante el ejercicio, consideramos que más bien el texto debiera precisar que este mecanismo debiera efectuarse a más tardar en el período siguiente al del cierre del ejercicio, ya que la siguiente declaración de pago provisional a presentar será la correspondiente al primer trimestre del siguiente ejercicio, el cual se determina y entera en el mes de abril, no pudiendo realizarse en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, que sería enero, por no corresponder a la periodicidad de los pagos provisionales,

Al no especificarse en el artículo 6º. penúltimo párrafo de la LIVA un período o fecha límite par solicitar la devolución de saldos a favor en la declaración, entonces deberá atenderse a la norma general, contenido en el artículo 22, antepenúltimo párrafo del CFF, el cual indica que la obligación de las autoridades fiscales prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal es decir, cinco años. (Art.22 LIVA)

2.3 FACTOR DE IVA ACREDITABLE

Otra de las diversas reformas trascendentales a la LIVA para el año 2000, se refiere a la determinación de la proporción del IVA acreditable en el caso de aquellos contribuyentes que realizan actividades mixtas, es decir, que el valor de sus actos están sujetos al pago del impuesto a la tasa de 15%, 10% , así como a la tasa del 0% y que además tengan actividades que estén exentas del pago del impuesto.

Con esta reforma se establece la identificación y acreditamiento del impuesto que le sea trasladado a los contribuyentes en la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados, relacionados con la enajenación o prestación de servicios por la que se esté obligado al pago del impuesto, así como de aquellas adquisiciones por las que no se pague el gravamen. Además se considera identificar a las adquisiciones, gastos e inversiones que se destinen a la exportación de bienes o en operaciones de maquilas para exportación.

Con lo anterior, el esquema de prorrateo del acreditamiento del impuesto sólo aplica a aquel que no puede identificarse de manera exclusiva con actos gravados ni con actos exentos, con un factor que está previsto en el artículo 4º., fracción III, de la LIVA. Para tales fines, en tal precepto se indican algunos conceptos que no

corresponden a las actividades propias de los contribuyentes, a los cuales se les aplicará dicho factor.

Todo lo comentado trae como consecuencia la necesidad de efectuar un ajuste a los pagos provisionales con el objetivo de que los contribuyentes no se vean afectados o beneficiados con el nuevo esquema de acreditamiento (Prontuario de Actualización Fiscal PAF, junio 2000)

2.4 FACTOR PARA IVA DE CONTRIBUYENTES DEL SISTEMA FINANCIERO

Regla 5.2.15

En el Diario Oficial de la Federación del 2 de marzo de 2001, se dio a conocer mediante la 12ª. Modificación a la Resolución Miscelánea, regla número 5.2.15, lo relativo a la "Determinación del factor para efectos de IVA" de contribuyentes del Sistema Financiero para quedar como sigue:

Para los efectos del artículo 4º.- fracción III, tercer párrafo, de la Ley del IVA, y 15 de su reglamento, los contribuyentes que componen el sistema financiero podrán incluir, siempre que lo hagan simultáneamente tanto en el valor de las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto y a las que les aplique la tasa del 0% como en el valor total de sus actividades, correspondientes al período por el que se determina el pago provisional, al período por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, la parte de los intereses sobre la cual no paguen el IVA en los términos del artículo 18-A, fracciones I y II, de la citada Ley, incluso, el ajuste sobre el principal cuando el importe del crédito se encuentre denominado en unidades de inversión.

	Valor de las actividades por las que se estén obligados al pago del impuesto
(+)	A los que se les aplique la tasa de 0%
	OPCION
(+)	Parte de los intereses sobre el cual no paguen el IVA
(=)	valor de las actividades gravadas
Factor=	
	Valor de las actividades
	OPCION
(+)	Parte de los intereses sobre la cual no paguen el IVA
(=)	Valor de actividades gravadas y exentas

La parte de los intereses sobre el cual no paguen el IVA podrá incluirse, siempre que lo hagan simultáneamente y se trate de intereses señalados en el artículo 18-A, fracción I, relativa a "Operaciones denominadas en moneda nacional o extranjera" y fracción II relativa a "Operaciones denominadas en UDIS", incluso el ajuste sobre el principal cuando el importe del crédito se encuentre denominada en unidades de inversión.

CAPITULO III

DETERMINACIÓN DEL IVA ACREDITABLE

Las modificaciones en materia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la mecánica de acreditamiento de la contribución, misma que consiste en:

- Establecer el acreditamiento del impuesto mediante la identificación del impuesto que hubiera sido trasladado a los contribuyentes y del propio impuesto que hubiesen pagado en la importación, por la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados destinados exclusivamente a la enajenación o prestación de servicios gravados por la citada contribución, con objeto de que el monto del impuesto así identificado se acredite al 100%.
- Realizar algunas adecuaciones técnicas para determinar el factor de prorrateo aplicable al impuesto al valor agregado (IVA) trasladado al contribuyente que no pueda identificarse exclusivamente con actos gravados ni con actos por los que no se esté obligado al pago del impuesto, evitando con ello el acreditamiento de cantidades que no correspondan a las actividades gravadas propias de los contribuyentes.
- Las empresas con actividades totalmente exentas del IVA no pueden acreditar el IVA trasladado.

El artículo 4° fue reformado para el año 2000 incluyendo un procedimiento para determinar el IVA acreditable; dicha mecánica se resume de la siguiente forma:

3.1 PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR EL IVA ACREDITABLE

Fracción I

Identificar el IVA acreditable de adquisiciones o servicios destinados a enajenaciones gravadas por el IVA en el territorio nacional, incluso en el de las importaciones, de conformidad con el primer párrafo de la fracción II del artículo 22 y primer párrafo, fracción II, del artículo 108 de la ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados

(X) tasa correspondiente de IVA
(=) IVA acreditable de adquisiciones

Fracción II

Identificar el IVA acreditable de adquisiciones o servicios destinados a enajenaciones exentas por el IVA en el territorio nacional, incluso en el de importaciones, de conformidad con el primer párrafo de la fracción II del artículo 22 y el primer párrafo, fracción II del artículo 108 de la LISR.

Adquisiciones que corresponden a enajenaciones exentas de IVA

(X) tasa correspondiente de IVA

(=) IVA de adquisiciones correspondientes enajenaciones exentas de IVA

Fracción III

Determinación del factor de acreditamiento

Valor de los actos o actividades gravados

(/) total de los actos o actividades

(=) factor de acreditamiento

Determinación del IVA acreditable base del factor de acreditamiento

Total de IVA acreditable

(+) IVA de enajenaciones para otorgar en uso o goce temporal a personas exentas de IVA

(-) IVA identificado conforme a la fracción I

(-) IVA identificado conforme a la fracción II

(=) Total de IVA base para el factor de acreditamiento

(X) Factor de acreditamiento

(=) IVA acreditable con factor de periodo

Fracción IV

Determinación del IVA acreditable

IVA acreditable (fracción I)

(+) IVA acreditable (fracción III)

(=) IVA acreditable

Ejemplo tomaremos los siguientes datos:

- La empresa en cuestión tiene un total de IVA acreditable de \$88,600
- Las adquisiciones de bienes o servicios identificados con enajenaciones gravadas de \$385,600
- Las adquisiciones de bienes o servicios identificados con enajenaciones exentas de \$16,500
- Ventas gravadas a la tasa de 15% \$650,000
- Ventas gravadas a la tasa de 0% \$220,000
- Ventas exentas \$130,000

Fracción I

Adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados	\$ 385,600
(X) tasa correspondiente de IVA	15%
(=) IVA acreditable de compras	<u>\$ 57,840</u>

Fracción II

Adquisiciones que corresponden a enajenaciones exentas de IVA	\$16,500
(X) tasa correspondiente de IVA	15%
(=) IVA de adquisiciones correspondientes a enajenaciones exentas de IVA	<u>\$ 2,425</u>

Fracción III

Determinación del factor de acreditamiento

Valor de los actos o actividades gravados (tasas 15%, 10% y 0%)	\$ 870,000
--	------------

(/) Total de actos o actividades (tasas de 15%,10%,0% y exentos)	1,000,000
(=) Factor de acreditamiento	<u>0.87</u>
Determinación del IVA acreditable	
Base del factor de acreditamiento ¹	
Total del IVA acreditable	88,600
(+) IVA de enajenaciones para otorgar en uso o goce tempo- ral a personas exentas de IVA	0
(-) IVA identificado conforme a la fracción I	57,840
(-) IVA identificado conforme a la fracción II	2,475
(=) Total de IVA base para el factor	<u>28,285</u>
(X) Factor de acreditamiento	87%
(=) IVA acreditable con factor de periodo	<u>24,608</u> =====

Fracción IV

Determinación del IVA acreditable	
IVA acreditable (fracción I)	\$57,840
(+) IVA acreditable (fracción II)	\$24,608
(=) IVA acreditable	<u>\$82,448</u>

3.2 PRIMERA ETAPA: DETERMINACIÓN DE LAS ADQUISICIONES GRAVADAS

- Determinar las adquisiciones efectuadas en el período que corresponda de materias primas y productos semiterminados, identificables con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios gravados, a la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones se importen, e
- Identificar el monto del IVA que hubiere sido trasladado y el pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, siempre que sean deducibles para efectos de la LISR. Esto no será aplicable tratándose de:
- El IVA trasladado al contribuyente, ni del pago en la importación con motivo de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier título que representen o amparen la propiedad de bienes distintos de los señalados, y
- La enajenación de bienes tangibles cuando éstos se exporten y de la exportación de servicios de maquila.

3.3 SEGUNDA ETAPA: DETERMINACIÓN DE ADQUISICIONES EXENTAS

- Determinará el IVA correspondiente a las adquisiciones de materias primas, productos terminados o semiterminados que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o la prestación de servicios en territorio nacional, exentos del impuesto, inclusive cuando se importen, e
- Identificar el IVA correspondiente que hubiere sido trasladado, así como el pagado por la importación de bienes señalados en el inciso anterior.

3.4 TERCERA ETAPA: ARRENDAMIENTO DE BIENES

De la misma forma determinará el IVA que le hubieren trasladado por la adquisición de bienes, que se destinen directa o indirectamente al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes de personas que realicen preponderantemente actos exentos de IVA, entre los cuales se encuentran:

- Las comisiones y contraprestaciones por créditos hipotecarios
- Los servicios gratuitos
- Los servicios de enseñanza
- El transporte público terrestre de personas
- El transporte marítimo internacional de bienes
- Seguros agrupecuarios y de vida
- Los intereses pagados por instituciones de crédito
- Las operaciones financieras derivadas
- Asociaciones, partidos, sindicatos, cámaras, etc.
- Los espectáculos públicos
- Los servicios profesionales de medicina

- Los servicios de los autores.

El IVA correspondiente a estas adquisiciones se multiplicará por el cociente que resulte de dividir cada pago de arrendamiento entre el valor de los bienes dados en arrendamiento, el resultado se adicionará al procedimiento para la determinación del IVA acreditable

Contraprestaciones que se reciba en el período por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes

(/) Valor total de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el Art.12 de la LIVA

(=) Factor

(x) IVA trasladado al contribuyente por la adquisición de dichos bienes.

(=) Monto que se podrá adicionar a la determinación del IVA acreditable

3.5 CUARTA ETAPA: IMPUESTO ACREDITABLE CONFORME A PROPORCIÓN

Del total del IVA trasladado al contribuyente y el pagado en la importación correspondiente a erogaciones deducibles, adicionado con el impuesto proporcional trasladado por la adquisición de bienes cuyo destino sea el arrendamiento a personas exentas del impuesto, se disminuirá el IVA correspondiente a los actos gravados y exentos señalados en los supuestos anteriores, el identificado con las exportaciones de bienes tangibles y por maquila, y el impuesto trasladado al contribuyente por bienes que se destinen al otorgamiento de uso o goce temporal de personas que realicen en forma preponderante actos exentos del impuesto:

Total del IVA trasladado al contribuyente

(/) Total del IVA pagado con motivo de la importación

(=) Subtotal 1

(+) Impuesto acreditable por bienes que se otorguen en arrendamiento a personas que celebran operaciones exentas de IVA

(=) Subtotal 2

(-) IVA identificado con compras gravadas de IVA

(-) IVA identificado con compras exentas

(-) IVA trasladado al contribuyente por la adquisición de bienes arrendados a personas que realizan actos exentos

(=) IVA sujeto al factor proporcional

(x) Proporción de IVA acreditable

(=) Impuesto acreditable conforme a proporción

3.6 FACTOR DE PRORRATEO

El factor de prorrateo de actos gravados, se determinará dividiendo el total de los actos gravados y a la tasa del 0% que corresponda, entre el total de los actos o actividades del mismo ejercicio, sin incluir dentro de los valores, a los siguientes:

3.7 ACTIVIDADES EXCLUIDAS

- Las importaciones de bienes o servicios.
- Las enajenaciones de activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como de terrenos o por medio de certificados de participación inmobiliaria, salvo que sean parte del activo circulante.
- Dividendos percibidos en moneda o en acciones, partes sociales o títulos de crédito, siempre que en este último caso no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que los ingresos del contribuyente sean preponderantemente por este concepto.
- Las enajenaciones de acciones, partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que no impliquen la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo. El sistema financiero no deberá excluir este concepto.
- Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como piezas de oro o de plata y las onzas troy. El sistema financiero no deberá excluir este concepto.
- Los intereses exentos percibidos ni la ganancia cambiaria. El sistema financiero no deberá excluir este concepto.
- Las exportaciones de bienes tangibles y servicios de maquila de exportación.
- Las enajenaciones por arrendamiento financiero, por el valor del bien objeto de la operación consignada en el contrato.
- Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adquisición judicial o fiduciaria, siempre que se trate de contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar la titularidad de los bienes,
- Y los que deriven de operaciones financieras derivadas. El sistema financiero no deberá excluir este concepto.

Es decir, se incluyen los conceptos listados en el artículo 15 del RIVA, y se adicionan con actos por enajenación de inversiones, por importación de bienes o servicios, con intereses en general, con las exportaciones de bienes o servicios de maquila, por enajenaciones en arrendamiento financiero y por las de bienes adquiridos por dación en pago. (Martínez Gutiérrez, Javier. *IVA Acreditable 2000*, pag.25)

Por no ser actividades recurrentes, son actividades esporádicas que no nos convierten en mixtas.

3.8 ULTIMA ETAPA: IVA ACREDITABLE

Una vez efectuado este procedimiento se procederá a determinar el IVA acreditable como sigue:

IVA de compras identificables con operaciones gravadas
(+) IVA acreditable por operaciones de exportación
(+) IVA acreditable conforme a proporción
(=) Total de impuesto acreditable

3.9 OTRAS CONSIDERACIONES

En los casos de que las erogaciones sean parcialmente deducibles, se considerará para efectos del IVA la parte proporcional deducible para el ISR.

En los casos de gastos o inversiones en períodos preoperativos se puede estimar el destino de estos conceptos y acreditar el importe que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto; en caso de que existan diferencia de más del 10% se cobrarán recargos.

Se conservan los mismos requisitos para que proceda el acreditamiento del impuesto, es decir:

- Que hubiere sido trasladado, expresamente y que conste por separado en el comprobante;
- Que hubiere sido efectivamente erogado en ciertos supuestos (honorarios y arrendamientos a personas físicas, régimen simplificado, etc.), y
- Que el IVA retenido hubiere sido enterado en los términos y plazos establecidos en ley.

El retenedor efectuará la retención del Impuesto en el momento en que se efectúe la enajenación, o se esté obligado al pago del mismo, y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al período en que se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiere efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

El impuesto trasladado debe corresponder a erogaciones estrictamente indispensable y que por estas se cause IVA.

CAPITULO IV

4.1 DETERMINACIÓN DEL AJUSTE Y DECLARACIÓN DEL EJERCICIO

Los contribuyentes que presenten pagos provisionales mensuales efectuarán en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, el ajuste del impuesto correspondiente a los pagos provisionales, conforme al procedimiento siguiente:

4.2 PRIMERA ETAPA: DETERMINACIÓN DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES

Al impuesto que corresponda a la totalidad de los actos realizados en la primera mitad del ejercicio que corresponda, sin incluir a la importación de bienes tangibles, se adicionarán los saldos a favor del impuesto cuya devolución se hubiera solicitado, correspondiente al mismo período

IVA correspondiente al total de los actos o actividades realizados desde el 1º. de enero hasta el último día de la primer mitad del ejercicio, excepto importaciones de bienes tangibles.

(+) Monto de cada uno de los saldos a favor de IVA que resulten en los pagos provisionales del ejercicio, cuya devolución se hubiera solicitado en el mismo

(=) Resultado 1

4.3 SEGUNDA ETAPA: DETERMINACIÓN DEL ACREDITAMIENTO

El IVA acreditable correspondiente al mismo período se incrementará con el monto de los pagos provisionales, el IVA retenido y, en su caso, el saldo a favor de la declaración del ejercicio inmediato anterior por el que no se hubiere solicitado su devolución, considerando el procedimiento del artículo 4º. de la Ley, así como el factor señalado en el mismo artículo correspondiente al período del ajuste

Monto del IVA acreditable correspondiente al período

(+) Monto de los pagos provisionales del IVA del ejercicio e IVA retenido en el período
(+) Saldos a favor de IVA que resulte en la declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que no se hubiere solicitado devolución

(=) Resultado 2

4.4 ULTIMA ETAPA: DETERMINACIÓN DEL IVA DEL AJUSTE

De la diferencia entre el resultado uno y dos se determinará el ajuste a los pagos provisionales. Cuando el resultado uno sea superior habrá impuesto a cargo, en caso de que el resultado dos sea superior, la diferencia será el saldo a favor por el ajuste.

- a) Para contribuyentes que realizan actividades mixtas en el ajuste y en la declaración anual, puede resultar indistintamente saldo a cargo o saldo a favor. Si resulta saldo a cargo, no hay obligación de pagar recargos.
- b) Para contribuyentes que realizan actividades 100% gravadas en el ajuste y en la declaración anual, no puede resultar saldos a cargo. Si resultara saldo a cargo, querría decir que en algún mes no se cubrió correctamente el impuesto. Sólo es viable o posible que resulte a favor en cualquiera de las dos declaraciones.

4.5 DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO

Para la declaración del ejercicio se aplicará el siguiente procedimiento:

Al impuesto correspondiente por los actos del ejercicio se sumarán los saldos a favor de las declaraciones de pago provisional y ajuste cuya devolución hubiera solicitado en devolución. Cuando en la última declaración del pago provisional hubiera resultado saldo a favor se sumará, aún en el supuesto de que no hubiere solicitado su devolución.

Al IVA acreditable en términos del artículo 4º. se adicionarán los pagos provisionales, el IVA retenido y el saldo a favor de la última declaración del ejercicio anterior por el que no se hubiere solicitado devolución.

Se aclara que no procederá la devolución de los saldos a favor que se hubieren adicionado en estos términos.

El impuesto del ejercicio se determinará conforme al mismo procedimiento que el ajuste a los pagos provisionales.

4.6 DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR EN PAGOS PROVISIONALES

Se reforma el artículo para precisar que en los casos de declarar saldos a favor en pagos provisionales correspondientes al período del ajuste, procederá su devolución

sobre el total, siempre que se solicite a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio, pudiendo acreditarse cuando se efectúe a más tardar en el último pago provisional del mes del período del ajuste.

Saldo a favor correspondiente al ajuste o pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio

Cuando el saldo a favor corresponda al ajuste o las declaraciones de pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio, se podrá solicitar su devolución sobre el total, siempre que la solicitud se efectúe a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio, o en su caso, acreditarse, siempre que la solicitud se efectúe el acreditamiento a más tardar en el último pago provisional del ejercicio. Cuando en las declaraciones de pagos provisionales trimestrales resulte saldo a favor, la solicitud sobre el total podrá realizarse a más tardar al mes siguiente al cierre del ejercicio, o acreditarlo a más tardar en el último pago provisional.

4.7 DESCUENTOS, DEVOLUCIONES O BONIFICACIONES

El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva bienes que le hubieran sido enajenados y que resulten identificables con actos gravados o con operaciones de exportación, disminuirá el impuesto cancelado o restituido del monto del impuesto acreditable.

Si el monto del impuesto acreditable resulta inferior al monto del impuesto que se cancela o restituye, el contribuyente pagará la diferencia al presentar el pago provisional del período en que reciba la bonificación, descuento o efectúe la devolución.

4.8 CANCELACIÓN DEL IVA POR COMPRAS Y GASTOS A LOS QUE SE APLICÓ LA PROPORCIÓN

En estos casos, el monto del impuesto cancelado o restituido se disminuirá del monto al que se le aplicará la proporción en el período en el que se reciba el descuento, la bonificación o se efectúe la devolución.

Asimismo, si el monto al que se aplique la proporción del período en el que se recibe la bonificación, descuento o devolución fue menor, al excedente se aplicará el factor correspondiente y el resultado deberá enterarse con el pago provisional del período en que se reciba la bonificación, descuento o devolución.

De acuerdo con las disposiciones relativas al acreditamiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), el importe de impuesto que le es trasladado a los contribuyentes en sus erogaciones deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta, será acreditable, por lo que resulta lógica que si la operación por la que

obtuvo el derecho al acreditamiento se cancela total o parcialmente, el importe que se acreditó también deberá cancelarse en la medida que el mismo fue acreditable. Sin embargo, lo más común es que esta operación suceda en el futuro, esto es si se realiza una compra de materia prima identificada con ingresos gravados, en el momento en que se realiza la compra se considera el Impuesto al Valor Agregado (IVA) 100% acreditable, y si en el mes siguiente se devuelve la materia prima será hasta dicho mes en el que se conocerá la improcedencia del acreditamiento, por lo que el artículo 7º. de la LIVA resuelve que el importe acreditado se disminuirá en el mes en que se cancele o restituya por el descuento, bonificación o devolución de los bienes.

Lo anterior resulta muy lógica y entendible, sin embargo, los importes acreditables dependerán de las actividades que realice el contribuyente, ya que cuando los contribuyentes llevan a cabo actos o actividades gravadas y actos o actividades exentas, el acreditamiento y, por lo tanto, la cancelación del mismo varían de acuerdo con las identificaciones que la ley permite o las proporciones en que los importes son acreditables, además, es importante resaltar que cuando se realizan acreditamientos en proporción los mismos no son definitivos, ya que el acreditamiento se determina para los pagos provisionales, el ajuste en su casos, y la declaración del ejercicio y la proporción se determinan igualmente para dichos períodos, por lo que este importe que fue acreditado en una proporción que ya no es la misma, deberá restarse de la base a la que se le aplica el factor de acreditamiento para eliminar los efectos de la operación por la que se tuvo el importe acreditable, pero hasta el mes en que se dé el supuesto de la cancelación. (Pérez Inda, Luis M. *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, pag.64)

De lo anterior se desprenden varios supuestos aplicables, según el tipo de actos que se realicen y los que se cancelen, los que resumiremos a continuación:

Cancelación	Disminución
Compra de materia prima, productos terminados y semiterminados identificados con actos gravados en territorio nacional	Se disminuirá el IVA acreditable en el mes en que se de la cancelación
Compra de materia prima, productos terminados y semiterminados identificados con exportación de bienes tangibles o con servicios de maquila	Se disminuirá del IVA en el mes en que se dé la cancelación
Gastos identificados con exportación de bienes tangibles o con servicios de maquila	Se disminuirá del IVA en el mes en que se dé la cancelación
Inversiones identificadas con exportación de bienes tangibles o con servicios de maquila	Se disminuirá del IVA en el mes en que se dé la cancelación

Gastos, costos e inversiones distintas de las antes señaladas	Se disminuirá del importe al que se le aplica la proporción de IVA acreditable en el mes en que se dé la cancelación.
---	---

DEDUCCION DE DEVOLUCIONES, DESCUENTOS O BONIFICACIONES

El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes que leido enajenados, disminuirán el impuesto cancelado o restituído del monto del impuesto acreditable; cuando el monto del importe acreditable resulte inferior al monto del impuesto que se cancele o restituya, el contribuyente pagará la diferencia entre dichos montos al presentar la declaración de pago provisional que corresponda al período en que se reciba el descuento, la bonificación o efectúe la devolución.

Deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones, de la manera siguiente:

Cancelación de IVA por Compras

CONCEPTO	Caso A	Caso B	Caso C	Caso D	Caso E	Caso F
(+) IVA trasladado	100	100	100	0	0	0
(-) IVA Acreditable	90	90	90	90	90	90
(-) IVA Acreditable que se cancela	0	70	95	0	70	95
(=) Saldo	10	80	105	-90	-20	5
	pago	pago	pago	a favor	a favor	pago

Cancelación de IVA por Ventas

CONCEPTO	Caso A	Caso B	Caso C	Caso D	Caso E	Caso F
(+) IVA trasladado	500	500	500	500	500	500
(-) IVA trasladado que se Cancela	0	50	300	0	300	750
(-) IVA Acreditable	400	400	400	0	0	0
(=) Saldo	100	50	-200	500	200	0
	pago	pago	a favor	pago	pago	Diferencia de \$250 se aplica en meses siguiente

Siempre que expresamente se haga constar que el IVA que se hubiere trasladado se cancela o restituya según sea el caso.

El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de los actos gravados por la

ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto.

Para ejemplificar estos supuestos, consideraremos el caso de un contribuyente que inicia actividades en el mes de julio y que, por tratarse de ejercicio de inicio de actividades, realiza los pagos de manera trimestral.

Para ejemplificar el caso, consideraremos que el contribuyente realiza actos gravados varios (incluyendo exportación) y actos exentos varios (incluyendo intereses), en los períodos efectúa operaciones que le reportan los siguientes totales:

	jul-sep	oct-dic
IVA en compra de materia prima identificada con actos gravados	40,600	45,000
IVA en compras para exportación	33,600	26,810
IVA en gastos para exportación	15,000	16,000
IVA en inversiones para exportación	25,000	34,000
IVA identificado con ingresos exentos	15,600	12,100
Otros IVA en compras, gastos e inversiones deducibles	83,700	60,940
Venta de mercancías al 15%	500,000	470,000
Ventas de activo fijo	50,000	
Venta de mercancías, tasa 0%	250,000	150,000
Exportaciones	650,000	700,000
Ventas exentas	200,000	180,000
Ventas de acciones	900,000	
Intereses	75,185	62,415
Cancelación de IVA en compra de materia prima identificada		
Con actos gravados		1,500
Cancelación de IVA en inversiones para exportación		4,500
Cancelación en otros IVA en compras, gastos e inversiones deducibles		9,500

DESARROLLO

	jul-sep	oct-dic	Ejercicio:
(+) IVA total trasladado en deducibles	213,500	194,850	408,350
(-) IVA de compras identificado con actos gravados	40,600	45,000	85,600
IVA de compras identificado con ingresos			
(-) exentos	15,600	12,100	27,700
(-) IVA identificado con exportaciones	73,600	76,810	150,410
tanto por compras, gastos como inversiones			
(=) IVA acreditable en proporción	83,700	60,940	144,610
(-) Cancelación de IVA acreditable en proporción	0	9,500	9,500
IVA acreditable en proporción neta de			
(=) cancelaciones	83,700	51,440	135,140
(x) Proporción de acreditamiento	0.7895	0.7750	0.7829
(=) IVA acreditable en proporción	66,081	39,886	105,081
(+) IVA de compras identificado con actos gravados	40,600	45,000	85,600
(+) IVA acreditable por arrendamiento	0	0	0
(+) IVA identificado con exportaciones	73,600	76,810	150,410
IVA acreditable			
(=) previo	180,281	161,676	341,811
(-) IVA cancelado por devoluciones, descuentos o			
bonificaciones	0	6,000	6,000
De materia prima identificada con ventas			
gravadas	1,500	1,500	
(+) De inversiones para exportación	4,500	4,500	
IVA acreditable			
(=) neto	180,281	155,676	335,811

Como podemos observar, las cancelaciones del IVA que se acreditó en proporción, se disminuyen directamente del IVA acumulado al que se le aplica la proporción en el período en que se da la cancelación, en tanto que las cancelaciones de IVA identificado con compra de materia prima, productos semiterminados y terminados identificados con ingresos gravados, así como las correspondientes a dichas compras, gastos e inversiones identificadas con exportación de bienes y servicios de maquila se cancelan disminuyéndose del total de IVA acreditable.

Por lo anterior resulta importante analizar las disposiciones relativas a la determinación de la proporción, que a continuación ejemplificamos con los datos del caso anterior:

Proporción:

Para estos efectos no se considerarán los siguientes actos o actividades:

- a) Las importaciones de bienes o servicios;
- b) La enajenación de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos, así como la de suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aunque se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.
- c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales, o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto;
- d) Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.
- e) Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como de la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onzas troy"
- f) Los intereses percibidos y la ganancia cambiaria;
- g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país que se consideren exportados;
- h) La enajenación realizada a través de arrendamiento financiero, por el monto del bien sujeto de la operación en el contrato respectivo;
- i) La enajenación de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria realizada por contribuyentes que no puedan conservar la propiedad de los bienes, y
- j) Los derivados de operaciones financieras derivadas

No aplica a sistema financiero.

4.9 AJUSTE A PAGOS PROVISIONALES

En el artículo 5º. (quinto párrafo) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece una mecánica de ajuste a pagos provisionales, únicamente obligatoria para quienes realizan pagos mensuales, que de acuerdo con esta ley serán quienes hagan pagos mensuales del ISR (contribuyentes que en 2000 tuvieron ingresos acumulables superiores a \$ 13,046,920.00), que abarca desde el primer día del ejercicio hasta el último día del último mes de la primera mitad del ejercicio; de enero o junio en ejercicios enero-diciembre. (Art.5º. LIVA)

El ajuste a los pagos provisionales del IVA no será la suma de los pagos provisionales correspondientes al periodo del ajuste, excepto para aquellos contribuyentes que por dicho período completo obtuvieron factor de acreditamiento

igual a la unidad, en cuyo caso no deberá existir diferencia del impuesto del ajuste respecto de la declaración del último mes del periodo.

Si en forma mensual se acreditó el 100%, para el ajuste, en los que se aplicó la proporción, no es la suma de los promedios, éste se calcula en el ajuste, y el saldo a favor no necesariamente tiene que ser igual con el saldo del mes de junio.

Como resultado del cálculo del ajuste, es probable que resulte impuesto a cargo, el cual no obstante que corresponde a un periodo de seis meses y que se entera a más tardar el 17 de agosto, no causará recargos ni actualización.

Como podemos apreciar, en realidad, los únicos casos en que pueda resultar saldo a cargo en el ajuste y en la declaración anual, es cuando los contribuyentes realizan actividades mixtas.

La diferencia entre la suma de los pagos provisionales mensuales de la primera parte del año y el ajuste a dichos pagos se dará exclusivamente por la determinación del factor de acreditamiento que se determine para el periodo del ajuste y no como promedio o suma de los determinados para cada uno de los meses que comprende el periodo de dicho ajuste.

La mecánica que establece la ley para determinar el ajuste será la siguiente:

- Al impuesto trasladado, desde el primer día del ejercicio y hasta el último día del último mes de la primera mitad del mismo, se le sumará el monto de los saldos a favor que se hubieren solicitado en devolución en la primera mitad del ejercicio (aunque no se hayan recibido).
- Al IVA acreditable del mismo periodo (determinado para el periodo del ajuste y no la suma de los acreditables por los meses que comprende el ajuste) se le sumará el monto de los pagos provisionales efectuados con anterioridad y, en su caso, el impuesto que le hubiere sido retenido al contribuyente, así como el saldo a favor de la declaración del ejercicio anterior cuya devolución esté pendiente de solicitarse,

IMPUESTO TRASLADADO

- (+) Devoluciones de saldos a favor de periodos anteriores del mismo ejercicio solicitadas, aunque no se hayan recibido
- (=) IVA trasladado adicionado
IVA acreditable
- (+) Pagos provisionales anteriores
- (+) Impuesto que se le hubiere retenido
- (+) Saldo a favor de la declaración del ejercicio anterior si no se solicitó devolución del mismo. (Si se suma este saldo

- no podrá solicitar la devolución en ningún caso).
- (=) IVA acreditable adicionado
IVA trasladado adicionado
 - (-) IVA acreditable adicionado
 - (=) Saldo a cargo o a favor

A las compensaciones de saldos a favor de IVA se les dará el mismo tratamiento que a las devoluciones solicitadas.

Definición de Acreditamiento e Impuesto Acreditable

Acreditamiento es la resta del impuesto acreditable al impuesto trasladado en los términos de esta ley.

Impuesto Acreditable

Se determinará para el pago provisional, el ajuste a los mismos o para el ejercicio de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- El IVA que le hubieren trasladado o el que hubiere pagado por la importación de compras de materia prima, productos semiterminados o terminados deducibles para efectos del ISR que se identifiquen con actos gravados, excepto con exportaciones de servicios y de bienes tangibles.
- El IVA que le hubiera trasladado o el que hubiere pagado por la importación de compras de materia prima, productos semiterminados o terminados deducibles para efectos del ISR que se identifiquen con actos por los que no se esté obligado al pago del impuesto.
- Al IVA total que le hubieren trasladado o el que hubiere pagado por importaciones correspondientes a erogaciones deducibles para el ISR, adicionado con el IVA acreditable correspondiente a arrendamientos se disminuirán los montos correspondientes a las compras de las fracciones I y II anteriores y, en su caso, el que le hubiere identificado con la exportación, y el

- arrendamiento a no contribuyentes de este impuesto.

La cantidad que resulte conforme al párrafo anterior se multiplicará por el factor del ejercicio que se obtiene de dividir el valor de los actos o actividades gravados (incluyendo tasa 0%) entre el valor total de los actos o actividades realizados en el ejercicio (gravados y exentos). Para estos afectos no se considerarán los siguientes actos o actividades:

- a) Las importaciones de bienes o servicios
- b) La enajenación de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos, así como la de suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aunque se haga con certificados de participación inmobiliaria
- c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en parte sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto
- d) Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo. No aplica a sistema financiero.
- e) Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onzas troy". No aplica a sistema financiero.
- f) Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria. No aplica a sistema financiero
- g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país que se consideren exportados.
- h) La enajenación realizada por medio de arrendamiento financiero, por el monto del bien sujeto de la operación en el contrato respectivo
- i) La enajenación de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria realizada por contribuyentes que no puedan conservar la propiedad de los bienes, y
- j) Los que se deriven de operaciones financieras derivadas. No aplica a sistema financiero.

Monto Identificado con exportación

Se identificará el importe del IVA que le hubieren trasladado al contribuyente con motivo de las adquisiciones de materia prima, productos semiterminados y terminados, así como los gastos e inversiones, incluso importaciones relacionadas exclusivamente con la exportación.

Monto Identificado con arrendamientos

Se identificará el monto del IVA que le hubieren trasladado al contribuyente con motivo de adquisición de bienes que se destinen o arrendarlos hacia contribuyentes que preponderantemente realicen actos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto. Este monto se multiplicará por el factor que resulte de dividir las contraprestaciones que se reciban entre el valor de los bienes dados en arrendamiento, pudiendo acreditar el resultado hasta agotar el IVA que fue trasladado en la adquisición.

Ejemplo

Se adquiere en septiembre una computadora para rentarse a un médico (contribuyentes que realiza preponderantemente actividades exentas). El monto original de la inversión es de \$10,000 con IVA de \$1,500.00 se cobran a partir de octubre rentas mensuales de \$ 500.00 más IVA de \$ 75.00. Para que el contribuyente pueda acreditar los \$1,500.00 que le trasladaron en la adquisición (junto con el resto del IVA de la fracción III), le aplicará a dicho importe por cada periodo que determine el pago provisional el factor que resulte de dividir las rentas recibidas en el periodo entre el valor de la contraprestación, hasta agotar el importe acreditable.

Por lo que con los datos de este ejemplo en el mes de septiembre no se acreditará nada (habrá que disminuir del total del IVA del mes los \$1,500); en los meses de octubre, noviembre y diciembre, en que se reciban las rentas de \$ 500.00 mensuales, se adicionará al total del IVA que le hubieren trasladado al contribuyente en dichos meses el siguiente importe:

$\$ 1,500.00 \times (\$ 500.00 / \$ 10,000.00) = \$ 75.00$ por mes (hasta agotar los \$ 1,500.00)

Requisitos adicionales del acreditamiento

- a) Que haya sido trasladado, expresamente y por separado, en los comprobantes que reúnan los requisitos que marcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento:
- b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos cuando el impuesto sea trasladado por preceptores de honorarios y arrendamientos, así como por contribuyentes del Régimen Simplificado, y
- c) Tratándose de impuesto trasladado que hubiere sido retenido, que se entere en los términos y plazos establecidos en esta ley.

El derecho al acreditamiento es personal y no podrá transmitirse, excepto por fusión. En caso de escisión sólo la sociedad escidente podrá efectuar el acreditamiento.

**IVA ACREDITABLE PARA PAGOS PROVISIONALES
MENSUALES Y AJUSTE**

	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Ajuste
IVA total trasladado al contribuyente	180,040	115,000	128,700	127,500	115,600	208,900	875,740
(-) IVA trasladado en no deducibles	1,500	750	0	1,210	1,050	0	4,510
(=) IVA total trasladado en deducibles	178,540	114,250	128,700	126,290	114,550	208,900	871,230
IVA de compras de materia prima,							
(-) productos	0						
semiterminados o terminados,							
identificados							
Con ingresos gravados en el país	15,300	6,500	9,100	8,700	3,500	23,600	66,700
IVA de compras de materia prima,							
(-) productos							
semiterminados o terminados,							
identificados							
Con ingresos exentos	15,600	3,950	3,500	6,600	11,700	12,500	53,850
IVA de compras de materia prima,							
(-) productos							
semiterminados o terminados, gastos							
versiones identificados con							
exportación							
de bienes tangibles y maquilas	0	0	0	0	0	0	0
(+) IVA acreditable por arrendamientos	0	0	0	0	0	0	0
IVA no acreditable por							
(-) arrendamientos	0	0	0	0	0	0	0
(=) IVA proporcionalmente acreditable	147,640	103,800	116,100	110,990	99,350	172,800	750,680
(x) Proporción de acreditamiento	0.8467	0.7000	0.8000	0.8879	0.7052	0.5735	0.7459
(=) IVA acreditable de proporción	125,005	72,662	92,880	98,553	70,061	99,107	559,950
IVA de compras de materia prima,							
(+) productos							
semiterminados o terminados,							
identificados							
Con ingresos gravados en el país	15,300	6,500	9,100	8,700	3,500	23,600	66,700
IVA de compras de materia prima,							
(+) productos							
semiterminados o terminados, gastos							
e inversiones identificados con							
exportación							
de bienes tangibles y maquilas	0	0	0	0	0	0	0
(=) IVA acreditable	140,305	79,162	101,980	107,253	73,561	122,707	626,650
(-) Cancelación de IVA identificado	0	0	0	0	0	0	0
(=) IVA acreditable neto	140,305	79,162	101,980	107,253	73,560	122,707	626,650

Proporción	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Ajuste
Actos gravados							
Enajenaciones							
Y servicios al 15%	854,548	805,100	985,000	815,500	752,000	706,000	4,918,148
Enajenaciones al 0%							
(distintas de exportación)	250,000	315,000	275,000	175,000	145,000	125,000	1,285,000
Exportaciones y servicios							
de mequila	0	0	0	0	0	0	0
Venta de activo fijo	50,000	0	0	0	0	0	50,000
Intereses gravados	15,000	10,000	0	0	0	0	25,000
Total gravados	1,169,548	1,130,100	1,260,000	990,500	897,000	831,000	6,278,148

Actos por los que no se paga el impuesto:

Enajenaciones exentas	200,000	480,000	315,000	125,000	375,000	617,910	2,112,910
Enajenación de acciones	0	0	0	0	0	0	0
Intereses del sistema	16,347	1,314	7,714	6,487	3,815	9,214	44,891
Financiero							
Total de actos por los que no se paga el imp.	216,347	481,314	322,714	131,487	378,815	627,124	2,157,801
Total gravados	1,169,548	1,130,100	1,260,000	990,500	897,000	831,000	6,278,148

(-) Actos que no computan:

Exportaciones	0	0	0	0	0	0	0
Ventas de activo fijo	50,000	0	0	0	0	0	50,000
Intereses gravados	15,000	10,000	0	0	0	0	25,000
(=) Gravados netos	1,104,548	1,120,100	1,260,000	990,500	897,000	831,000	6,203,148

Entre

Total de actos por los que no se paga el imp.	216,347	481,314	322,714	131,487	378,815	627,124	2,157,801
--	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	------------------

(-) Actos que no computan:

Enajenación de acciones	0	0	0	0	0	0	0
Intereses del sistema							
financiero	16,347	1,314	7,714	6,487	3,815	9,214	44,891
(=) Exentos netos	200,000	480,000	315,000	125,000	375,000	617,910	2,212,910
(+) Gravados netos	1,104,548	1,120,100	1,260,000	990,500	897,000	831,000	6,203,148
(=) Suma de exentos							
Y gravados	1,304,548	1,600,100	1,575,000	1,115,500	1,272,000	1,448,910	8,316,058

Igual

Proporción	0.8467	0.7000	0.0800	0.8879	0.7052	0.5735	0.7459
-------------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------

Ajuste si se solicitó devolución		Ajuste si no se solicitó devolución	
Impuesto trasladado	748,972	Impuesto trasladado	748,972
(+) Devol.solicitadas	16,807	(+) Devoluc.solicitadas	0
(=) Iva trasladado adicion.	765,779	(=) IVA trasladado adicion.	748,972
IVA acreditable	626,650	IVA acreditable	626,650
(+) Pagos provisionales	145,558	(+) Pagos provisionales	145,558
(+) Impuesto retenido	0	(+) Impuesto retenido	0
(+) Saldo a favor de ejer.ant	0	(+) Saldo a favor ejerc.ant	0
Pendiente de solicitar		Pendiente de solicitar	0
(=) IVA acreditable adicion	772,208	(=) IVA acreditable adicion.	772,208
Saldo a cargo (o a favor)	-6,430	Saldo a cargo (o a favor)	-23,236

Saldos a cargo si resultan, como la ley dice que se haga el cálculo después del ajuste, se enterará el 17 de agosto.

Saldos a favor - Artículo 6 de la LIVA

Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo hasta agotarlo, o solicitar su devolución.

Si el contribuyente está obligado a realizar ajuste a los pagos provisionales, en caso de saldo a favor en los pagos provisionales correspondientes a la primera mitad del ejercicio podrá solicitar la devolución a más tardar durante el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio o acreditarlo a más tardar en la declaración que corresponda al última mes del período del ajuste.

Cuando en la declaración de ajuste a pagos provisionales de la segunda mitad del ejercicio resulte saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución a más tardar en el mes siguiente al del cierre del ejercicio o, en su caso, acreditarlo a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio.

Lo relativo a saldos a favor en declaraciones de ejercicio, podrá solicitarse la devolución o acreditarse contra los siguientes pagos provisionales.

4.10 IVA ACREDITABLE EN EL CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARI

En relación a la posibilidad de considerar el IVA acreditable como crédito en la determinación del componente inflacionario, el Tribunal Federal de Defensa Fiscal,

antes Tribunal Fiscal de la Federación, ha emitido criterios contradictorios, uno que considera al IVA acreditable como crédito exigible al Fisco Federal, y por ende susceptible de considerarse para el cálculo del componente inflacionario, y otro precisa totalmente lo contrario.

El primero de ellos se sustenta en las siguientes consideraciones:

- El IVA acreditable se asimila al concepto de cuentas por cobrar.
- El crédito a favor del contribuyente nace desde el momento en que se traslada el IVA, dado que este desembolso es a favor del Estado.
- Esta cantidad va perdiendo valor adquisitivo por el transcurso del tiempo, sufriendo una merma el patrimonio del contribuyente, y
- No se encuentra dentro de alguno de los supuestos de excepción previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para no ser considerado "crédito"

El segundo de los criterios, que determina que el IVA acreditable no constituye un crédito para efectos del cálculo del componente inflacionario, se basa en los siguientes puntos:

- La hacienda pública no es un deudor que tenga obligación de dar al contribuyente cosa alguna, por lo que éste no puede considerarse un acreedor.
- El IVA acreditable no es un concepto exigible para el fisco federal siendo necesario el procedimiento de acreditamiento para que el impuesto acreditable devenga en un crédito fiscal exigible, y
- Al ser objeto de acreditamiento puede resultar un saldo a favor, exigible a la autoridad hacendaria pero dentro de las excepciones previstas para ser considerado "crédito".

Nosotros nos inclinamos por el segundo de estos criterios, no obstante, estaremos esperando la emisión del criterio final que defina este conflicto.

En la normatividad del SAT en materia de ISR e IA, existe un criterio acerca del IVA acreditable y el cálculo del componente inflacionario que al respecto dice:

Ni el IVA acreditable, ni el saldo a favor del mismo impuesto deben considerarse en cálculo del componente inflacionario.

De conformidad con el artículo 4º de la ley del IVA, se entiende por impuesto acreditable, el monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

La Ley del IVA, de acuerdo con los artículo 1º cuarto párrafo, y 4º, sólo da derecho a restar, comparar o acreditar el IVA acreditable contra el IVA que el mismo contribuyente hubiere trasladado, con el objeto de determinar periódicamente un saldo a favor o impuesto a pagar. Es decir, el IVA acreditable no es un concepto exigible a la autoridad fiscal y, por tanto, no constituye crédito o cuenta por cobrar.

Por ello el IVA acreditable, al no ser un crédito no debe considerarse en la determinación del componente inflacionario.

De conformidad con el artículo 6º de la Ley del IVA, los contribuyentes si pueden acreditar los saldos a favor de IVA, contra impuesto a su cargo que les corresponda en los meses siguientes, o bien, solicitar la devolución total del mencionado saldo a favor. No obstante, el saldo a favor, por la exclusión específica que hace el artículo 7º B, fracción IV, inciso b), subinciso 4 de la Ley del ISR, tampoco debe considerarse para los efectos de determinar el componente inflacionario.

CAPITULO V MODALIDADES DEL ACREDITAMIENTO EN DIFERENTES SECTORES DE EMPRESAS

5.1 ACREDITAMIENTO DEL IVA RETENIDO

Casos en que se retiene el IVA conforme a lo dispuesto en el (artículo 1-A de la Ley del IVA):

- Honorarios a personas físicas
- Renta de inmuebles a personas físicas (2/3 partes)
- Desperdicios (retención a personas físicas y morales)
- Fletes (retención a personas físicas y morales)
- Comisionistas (personas físicas)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 4º. define qué es lo que debe entenderse por acreditamiento e impuesto acreditable con el siguiente texto:

“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento...” (Art.4. LIVA)

A continuación señala un procedimiento que consiste en identificar el impuesto al valor agregado (IVA) de las adquisiciones efectuadas en el período según corresponde al pago provisional (mensual, trimestral o declaración del ejercicio), relacionándolo con los artículos 22, fracción II, primer párrafo, y 108, fracción II, primer párrafo, de la ley del Impuesto sobre la Renta, que se refiere a la deducibilidad de las compras de mercancías, materias primas que sean necesarias para desarrollar su actividad, tanto las personas morales (artículo 22) como las personas físicas (artículo 108), teniendo en cuenta, desde luego, si son nacionales, de importación, gravadas (tasa 15%, 10%, tasa de 0%) o exentos, así como también el derecho de acreditamiento del IVA trasladado en otros conceptos como el IVA que se le haya trasladado al contribuyente o que el hubiera pagado como motivo de la importación en los mismos períodos, mencionados anteriormente. Debiéndose por supuesto, identificar dicho IVA trasladado exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del IVA o le sea aplicable la tasa de 0%, incluso cuando dichas adquisiciones los importe, exceptuando esta identificación a los relativo al propio impuesto trasladado o pagado en la importación de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos, valor, certificados, etc.(Art. 22 y 108 LISR)

Es decir, una serie de reglamentaciones que se deben seguir para el acreditamiento en relación con exenciones, tasa 0% y gravado.

Lo anterior lo utilizaremos únicamente como preámbulo para abordar el séptimo párrafo el mismo inciso c) de la LIVA, que establece requisitos adicionales para el acreditamiento del IVA en los siguientes términos:

Para que el IVA acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos:

- a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta ley;
- b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos de adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX, y 136, fracción X, de la LISR, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las secciones II y III del capítulo VI, Título IV, de la citada ley,
- c) Que tratándose del impuesto trasladado que se hubiera retenido conforme al artículo 1º.A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta ley.

Los requisitos adicionales anteriores, los podemos interpretar de la siguiente manera:

- a) Que quien efectúa una operación gravada por el IVA tiene la obligación de expedir el comprobante respectivo con los requisitos que el Código Fiscal de la Federación exige; esto es contener la razón social o nombre, así como domicilio, Registro Federal de Contribuyentes (RFC), la cédula del RFC, domicilio, etc., de quien lo expide y trasladar, en forma separada en el documento, el IVA que se repercute; y a su vez, la contraparte o adquirente tiene la obligación de exigir dicho documento.
- b) Que hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio; esto en lo que se refiere a compras de mercancías, materia prima, etc., condición necesaria para acreditar el IVA; y aquellos que, por ejemplo se paguen a personas físicas por honorarios, arrendamientos, etc., deberán deducirse y por consiguiente, acreditar el IVA, siempre y cuando sean efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate (esto es en declaración anual); sin embargo, son aplicables estas condiciones para que se deduzca y se acredite el IVA, en los casos de pagos provisionales y ajustes. Se debe entender como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo o en cheque girado contra la cuenta de contribuyente, mediante traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en bienes que no sea títulos de crédito.

- c) Que en el caso de IVA retenido, por ejemplo las personas morales que paguen honorarios, arrendamiento, adquieran desperdicios para insumo o comercialización, etc. a personas físicas, deberán retener el 10% del IVA a que les repercutan en el momento en que se efectúe la enajenación, de conformidad con los artículos 11, 17 y 22 de la misma ley, es decir, en caso de honorarios, renta, comisiones; se retendrá 10% cuando se paguen. Lo anterior se debe a que para quien presta el servicio el ingreso deberá considerarse hasta que éste se pague y lógicamente en ese momento se retiene el IVA. El retenedor deberá enterar este impuesto en las oficinas autorizadas conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al período de la retención o a más tardar el 17 del mes siguiente en que hubiere efectuado la retención, sentenciando el artículo 1º.A, en su penúltimo párrafo, que contra el entero de la retención no se puede realizar acreditamiento, compensación o disminución alguna.(Arts. 11,17 y 22 LIVA)

Sin embargo, queremos referirnos a la regla 5.2.4 de la Resolución Miscelánea que dice:

“Para efectos del artículo 4º., séptimo párrafo, inciso c) de la Ley del IVA, se entiende que el IVA, se acreditará en la declaración de pago provisional siguiente a la declaración en la que se hubiere efectuado el entero de la retención”. (Regla 5.2.4 Resolución Miscelánea, Diario Oficial de la Federación, Marzo de 2000)

Aquí la regla está difiriendo un mes, o un trimestre según corresponda, el derecho de acreditar 10% del IVA, en lo cual pensamos que no sólo un servidor sino muchos contribuyentes no estamos de acuerdo por las siguientes razones:

1. El contribuyente a quien se le retiene considera como ingreso el importe que como honorarios, arrendamientos, etc., que se les está pagando en la fecha en que se le liquida y, por lo tanto, ese ingreso, ese IVA por pagar menos el IVA acreditable y el retenido lo va a considerar en su pago provisional.
2. El contribuyente que retiene el IVA de 10% lo liquidará en su pago provisional siguiente a la fecha en que se pagó los honorarios, arrendamiento y la retención, o a más tardar el 17 del mes siguiente en que hubiere efectuado la retención.

Si así sucede en la realidad, no se ve la razón por qué quien retiene y está pagando no puede acreditar sino hasta el mes siguiente en que se efectuó el entero de la retención.

Lo anterior es injusto e inequitativo, porque el entero se está efectuando simultáneamente al acreditamiento, y pienso que el contribuyente tiene el derecho de

acreditamiento del IVA retenido, en la misma fecha en que efectúa el entero y no diferido un mes, pues al enterarlo nace su derecho de acreditarlo.

Si la misma LISR que utiliza la LIVA, en forma supletoria, acepta la deducción de los conceptos que se han venido citando hasta que éstos sean efectivamente erogados, lógico y justo es que la LIVA, considere que el IVA retenido sea acreditable igualmente, es decir, desde el momento en que se pague el concepto está naciendo la obligación de enterar el impuesto retenido y, por consiguiente, el derecho de acreditamiento en el pago provisional correspondiente a la fecha del pago y no un mes después.

En nuestra opinión, la Resolución Miscelánea es un conjunto de reglas, cuya finalidad es facilitar la interpretación de las leyes fiscales, ostentando criterios que la autoridad fiscal expide para los diferentes casos que se puedan presentar, pero no puede tener jerarquía sobre la misma ley.

Bajo mi punto de vista, es del todo cuestionable lo establecido por la Resolución Fiscal Miscelánea, en virtud de que está disponiendo reglas específicas para el acreditamiento del IVA retenido cuando la ley no establece restricción alguna en ese sentido, por lo que los contribuyentes que no estuvieran de acuerdo con las disposiciones reglamentarias, tendrán todo su derecho de ejercer los medios de defensa fiscal establecidos en los ordenamientos legales aplicados.

Se debe analizar cada caso en particular y definir el camino que se debe seguir, ya que en un momento determinado puede resultar más costoso eso, que el costo financiero por desfasar el acreditamiento del IVA

Así pues, si la ley dispone que los gastos a que nos referimos son deducibles hasta que son erogados efectivamente, el IVA retenido también será acreditable en el 15% que se repercute al comprador y no acreditar el 5% normalmente y el 10% diferirlo un mes.

Por lo anteriormente expuesto, pensamos que sería muy saludable la modificación a la Regla Miscelánea mencionada.

5.2 EMPRESAS CON ACTIVIDADES COMBINADAS GRAVADAS Y EXENTAS

Artículo 4º.1 p. Fracciones I, II, III y IV

Las empresas con actividades combinadas gravadas y exentas, en que sí se ajusta un procedimiento especial para determinar el IVA acreditable en sus liquidaciones del gravamen, se pueden enunciar de la manera siguiente:

- Explotación de bienes raíces

- **Compañías de seguros**
- **Agentes de seguros**
- **Industria editorial en régimen general**
- **Empresas de espectáculos públicos**
- **Instituciones de crédito**
- **Empresas de factoraje financiero**
- **Uniones de crédito**
- **Arrendadoras financieras**
- **Casas de bolsa**
- **Supermercados**
- **Farmacias con librería**
- **Joyerías**
- **Otras empresas con actividades parcialmente exentas**

En este conglomerado se deben distinguir dos géneros de actividades en que los elementos del mecanismo difieren ligeramente en uno respecto del otro, a saber:

- **Enajenación de bienes y prestación de servicios**
- **Uso o goce temporal de bienes tangibles**

Por enajenación de bienes y prestación de servicios

Monto del IVA trasladado y pagado en Importaciones

Es el primer elemento que entra en el mecanismo de la determinación del IVA acreditable.

Para efectos del ejercicio práctico que se desarrolla en este punto, se debe precisar de entrada el valor de esta magnitud.

Monto del IVA trasladado y pagado en Importaciones	\$500,000
--	-----------

IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

Marginalmente se debe identificar el IVA trasladado cancelado para efectuar su aplicación en el mecanismo de acreditamiento,

IVA identificado cancelado	\$ 20,000
IVA no identificado	30,000
TOTAL DE IVA TRASLADADO CANCELADO	\$ 50,000

Compra de Inventarios que generan IVA Identificado

En relación con este concepto, la ley del IVA establece la obligación de determinar separadamente las compras de mercancías, materias primas, productos terminados y productos semiterminados, con la clasificación siguiente:

- Adquisición de inventarios que estén directamente relacionados con la enajenación de los bienes tangibles o con la prestación de servicios gravados con las diferentes tasas del IVA.
- Adquisición de inventarios que estén directamente relacionados con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios exentos de IVA o no sujetos al gravamen.

IVA trasladado Identificado

El contribuyente debe identificar en registros contables o papeles de trabajo, el IVA que se le hubiera trasladado o él hubiera pagado por sus importaciones, por los dos tipos de adquisiciones a que se refiere el inciso anterior, a saber:

- IVA trasladado identificado, originado en compras de inventarios relacionados con actividades gravadas. Este IVA es totalmente acreditable.
- IVA trasladado identificado originado en compras de inventarios relacionados con actividades exentas. Este IVA no es acreditable, pero sí totalmente deducible para efectos de Impuesto sobre la Renta.

En el ejercicio práctico los valores del IVA identificado se fijan a las cifras siguientes:

IVA identificado relacionado con actividades gravadas	\$ 180,000
IVA identificado relacionado con actividades exentas	\$ 120,000

Erogaciones por gastos e inversiones

En este inciso se hace referencia a las erogaciones por gastos e inversiones como principal fuente del IVA trasladado no identificado sólo para que el lector tome conocimiento de ello, de manera que sepa con precisión en donde se origina el IVA no identificado a que se refiere el inciso siguiente.

Estos son, además de las compras de inventarios, los otros conceptos por las que las empresas efectúan erogaciones para adquirir bienes y servicios que necesitan en su operación. Lo que se entiende fiscalmente por gastos e inversiones quedó suficientemente analizado.

IVA trasladado no identificado

Es el que corresponde a las erogaciones por gastos e inversiones, que será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas realizadas por el contribuyente respecto del total de sus actividades. Se determina por diferencia entre el monto del IVA identificado que corresponde a compras de inventarios, como se muestra en la operación siguiente:

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 500,000
IVA identificado relacionado con actividades gravadas	\$ (180,000)
IVA IDENTIFICADO RELACIONADO CON	
ACTIVIDADES EXENTAS	<u>\$ (120,000)</u>
IVA no identificado	\$ 200,000

Menos:	
IVA no identificado cancelado	<u>30,000</u>
IVA TRASLADADO NO IDENTIFICADO	
NETO	\$ 170,000

Factor para determinar la proporción de IVA no identificado acreditable

Es el que resulta de dividir el importe de las actividades gravadas realizadas por el contribuyente, entre el monto de todas sus actividades. Continuando con cifras supuestas, tenemos:

(*) importe de las actividades gravadas	\$ 6,000,000
(*) monto de todas las actividades	<u>10,000,000</u>
factor (6,000,000/10,000,000)	0.60

IVA no identificado no acreditable

Es el resultado de multiplicar el importe del IVA NO identificado neto, por el factor de IVA acreditable.

$$(170,000 \times 0.60) = \$102,000$$

Determinación del IVA trasladado acreditable

IVA identificado relacionado con actividades gravadas	180,000
IVA no identificado acreditable	<u>102,000</u>
total del IVA acreditable	\$282,000
menos:	
IVA identificado cancelado	<u>(20,000)</u>
IVA ACREDITABLE NETO	\$262,000

IVA deducible de los Ingresos para efectos del ISR

La parte del monto trasladado y pagado en importaciones no acreditable que resultó en el ejercicio práctico inmediato anterior, sería deducible de los ingresos para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 500,000
Menos:	
IVA cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones	(50,000)
monto el IVA trasladado neto	<u>\$ 450,000</u>
menos:	
total IVA acreditable	(262,000)
IVA TRASLADADO NO ACREDITABLE, DEDUCIBLE EN ISR	<u>\$ 188,000</u>

La cifra anterior se originó en los siguientes conceptos:

IVA identificado relacionado con actividades exentas	\$ 120,000
IVA NO identificado relacionado con actividades exentas	\$ 68,000
IVA TRASLADADO NO ACREDITABLE, DEDUCIBLE EN ISR	<u>\$ 188,000</u>

Efecto del IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

Como se puede apreciar, el IVA trasladado cancelado tuvo diferente manejo, según su origen.

El que procedía del IVA trasladado no identificado se deduce de ese mismo concepto, para determinar el IVA no identificado neto del período, al que se aplicó el factor de acreditamiento respectivo para obtener el IVA no identificado acreditable del período.

El que procedía del IVA trasladado identificado se dedujo del total de IVA acreditable del período, para determinar el IVA acreditable neto a consignar en la declaración del período.

El tratamiento anterior corresponde al IVA trasladado cancelado siempre que no exceda del IVA identificado y del IVA no identificado, respectivamente.

Si el IVA cancelado identificado excediera del IVA acreditable, y el IVA cancelado NO identificado excediera del IVA trasladado NO identificado, en cada caso el exceso se convertirá en impuesto a pagar, que debe consignarse en declaración de pago provisional del período en que se hubiera originado la cancelación.

Por el uso o goce temporal de bienes tangibles

Monto del IVA trasladado y pagado en Importaciones

Como el primer elemento del mecanismo para el acreditamiento del IVA , se consignará el valor de esta magnitud.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 300.000
--	------------

IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

En este segundo género de actividades, con la finalidad de simplificar el ejemplo sobre el procedimiento, no se asigna el valor a esta magnitud, cuya aplicación fue suficientemente estudiada en los ejercicios prácticos del punto anterior.

Compras de Inventarios

Las empresas que otorgan el uso o goce temporal de bienes, por no haber quedado comprendidas en los supuestos por los que en la ley se establece la obligación de identificar las compras de inventarios y el IVA trasladado con ese motivo, no se consideran que efectúan esas adquisiciones; los bienes otorgados en uso o goce temporal, que mantiene en propiedad, se considera para efectos fiscales como inversiones en activo fijo, que solo generan IVA trasladado no identificado.

IVA trasladado Identificado

Por la razón expuesta en el inciso anterior, no existe IVA identificado en el caso de empresas que como única actividad otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles. Consiguientemente en el ejercicio práctico esta magnitud figura sin valor alguno.

IVA identificado relacionado con actividades gravadas	\$	0
IVA identificado relacionado con actividades exentas	\$	0

Erogaciones por gastos e inversiones

Este tipo de erogaciones sí es normal en las empresas que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles, porque al igual que todas las empresas, sufragar gastos de operación y costo financiero, e invierten en bienes de activo fijo, gastos diferidos, cargos diferidos y gastos preoperativos, especificados en el artículo 43 de la LISR.

IVA trasladado no identificado

El que corresponde a las erogaciones por gastos e inversiones, será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas realizadas por el contribuyente, respecto del total de sus actividades.

Se determina por diferencia entre el monto del IVA trasladado, y los importes del IVA identificado. Como en el caso que se está analizando no existe IVA identificado, la totalidad del IVA trasladado y pagado es a la vez IVA no identificado.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 300,000
Menos:	
IVA identificado relacionado con actividades gravadas	(0)
	(0)
IVA identificado relacionado con actividades exentas	<u> </u>
IVA TRASLADADO NO IDENTIFICADO	\$ 300,000

Factor para determinar la proporción acreditable del IVA no identificado

Con los mismos elementos para determinar el factor, consignados anteriormente, la proporción acreditable del IVA no identificado sería 0.60.

IVA no identificado acreditable

Es el resultado de multiplicar el importe del IVA no identificado, por el factor de IVA acreditable.

Total de IVA acreditable

IVA identificado relacionado con actividades gravadas	\$ 0
IVA no identificado acreditable	\$180,000
TOTAL DE IVA ACREDITABLE	\$180,000

Del monto del IVA trasladado y pagado por \$500,000, sólo sería acreditable \$180,000, quedando \$120,000 sin acreditar. Este IVA no acreditable sería deducible para efectos del ISR.

5.3 EMPRESAS CON ACTIVIDADES TOTALMENTE GRAVADAS

Artículo 4º. Fracciones I, III y IV)

- A la tasa general del 15% en el interior del país.
- A la tasa general del 10% en franjas fronterizas
- A la tasa privilegiada del 0% en todo el territorio nacional.

Este es el sector en que se concentran la casi totalidad de las empresas que operan en nuestro país, como se podrá corroborar si se identifica la tasa del IVA aplicable a cada una de las actividades económicas existentes en México, que figuran en el catálogo contenido en la Clasificación Mexicana de Actividades y Productos (CMAP).

El cambio del método de acreditamiento no modificó la prerrogativa que siempre ha estado vigente para estas empresas, por la que puede acreditar íntegramente el IVA trasladado y pagado por sus adquisiciones de bienes y servicios, aunque sí se les complicó el procedimiento para determinarlo.

En relación con el nuevo método existen ligeras variantes que se precisan en los puntos 1 y 2 siguientes, respecto de dos actividades específicas.

- I. Enajenación de bienes y prestación de servicios.
- II. Uso o goce temporal de bienes tangibles.

Por Enajenación de Bienes y Prestación de Servicios

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones

De entrada debe establecerse el primer elemento del mecanismo de acreditamiento, para los efectos del ejercicio práctico a desarrollar. Es el total del IVA trasladado a la empresa por sus proveedores en todas sus adquisiciones de bienes y servicios, así como el que las mismas empresas hubieran pagado por sus importaciones de bienes tangibles e intangibles y de servicios.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 500,000
--	------------

IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

Marginalmente se debe identificar el IVA trasladado cancelado para efectuar su aplicación en el mecanismo de acreditamiento.

IVA identificado cancelado	\$ 30,000
IVA no identificado cancelado	<u>20,000</u>
TOTAL DE IVA CANCELADO	\$ 50,000

Las compras de Inventarios que generan IVA Identificado

Estas empresas deben determinar sus adquisiciones de mercancías, materias primas, productos terminados y productos semiterminados que estén directamente relacionados con la enajenación de bienes y prestación de servicios gravados por todas las tasa del IVA, para identificar el IVA trasladado por esas compras.

IVA trasladado Identificado

El IVA que trasladen los proveedores por la adquisición de bienes de inventario en territorio nacional, y el que se pague en la aduana con motivo de su importación si los bienes hubieran sido adquiridos en el extranjero, debe quedar plenamente identificado, para los efectos de su aplicación al determinar el IVA acreditable, ya que como quedó asentado antes, el IVA causado por las compras de inventario en el caso de empresas que realicen actividades gravadas a las diferentes tasas del impuesto, es totalmente acreditable.

Este es el segundo elemento que entraría en el mecanismo para la determinación del IVA acreditable, que para los fines del ejercicio práctico se establece como sigue:

IVA TRASLADADO IDENTIFICADO	\$ 200,000
------------------------------------	-------------------

Erogaciones por gastos e inversiones

En este inciso se hace referencia a las erogaciones por gastos e inversiones como principal fuente de IVA trasladado no identificado sólo para que el lector tome conocimiento de ello, de manera que sepa con precisión en donde se origina el IVA no identificado a que se refiere el inciso siguiente.

Estos son, además de las compras de inventarios, los otros conceptos por los que las empresas efectúan erogaciones para adquirir bienes y servicios que necesitan en su operación.

IVA trasladado no identificado

El IVA que trasladan los proveedores a las empresas en las erogaciones por gastos e inversiones, y el que ellas pagan con motivo de las importaciones por el mismo concepto, no es necesario identificarlo, ya que como IVA no identificado, se determina por diferencia entre el monto del IVA trasladado y pagado en importaciones, y el IVA trasladado identificado que corresponde a compras de inventarios como se muestra en la siguiente operación:

Monto del IVA trasladado y pagado	\$ 500,000
Menos:	
IVA trasladado identificado	<u>(200,000)</u>
IVA trasladado no identificado	\$ 300,000
Menos:	
IVA no identificado cancelado	<u>(20,000)</u>
IVA TRASLADADO NO IDENTIFICADO NETO	\$ 280,000

Factor par determinar la proporción de IVA trasladado no identificado acreditable

EL IVA trasladado NO identificado neto será acreditable en la proporción que represente el importe de las actividades gravadas de la empresa en relación con el monto de sus actividades totales. A esa proporción se le denomina en la Ley del IVA "Factor de Acreditamiento".

El factor de acreditamiento se determina dividiendo el importe de las actividades gravadas entre el monto de las actividades totales. En empresas con actividades totalmente gravadas, por ser iguales ambas magnitudes, el factor de acreditamiento resulta de 1.00, o sea que el 100% del IVA trasladado NO identificado es acreditable.

IVA no identificado acreditable

Es el resultado de multiplicar el importe del IVA no identificado neto, por el factor de IVA acreditable.

$$(\$ 280,000 \times 1.00) = \$ 280,000$$

Determinación del IVA trasladado acreditable

IVA identificado acreditable relacionado con actividades gravadas	\$ 200,000
IVA no identificado acreditable	<u>280,000</u>
Total de IVA acreditable	\$ 480,000
Menos:	
IVA identificado cancelado	<u>(30,000)</u>
IVA ACREDITABLE NETO	\$ 450,000

En el ejemplo anterior se confirma que el IVA identificado se acredita íntegramente; ya que el IVA no identificado se acreditó al 100% porque esa es la proporción que representan las actividades gravadas de la empresa respecto de las actividades totales, habiéndose acreditado la totalidad del IVA que se trasladó a la empresa por sus proveedores y el que hubiera pagado en sus importaciones.

Efectos del IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

Como se pudo apreciar, el IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones tuvo diferente manejo, según su origen.

El que procedía del IVA trasladado no identificado se deduce de ese mismo concepto, para determinar el IVA no identificado neto del período, al que se aplicó el factor de acreditamiento respectivo para determinar el IVA no identificado acreditable del período.

El que procedía del IVA trasladado identificado, se dedujo del total del IVA acreditable del período, para determinar el IVA acreditable neto, a consignar en la declaración correspondiente para determinar el impuesto a pagar o saldo a favor en su caso.

El tratamiento anterior corresponde al IVA cancelado siempre que no exceda del IVA identificado y del IVA no identificado del período, respectivamente.

Si el IVA trasladado cancelado excediera ya sea del IVA identificado o del IVA no identificado, el exceso consideraría impuesto a pagar en declaración de pago provisional del período en que se hubiera producido la cancelación.

Por el uso o goce temporal de Bienes Tangibles

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones

Al igual que en el caso de enajenación de bienes y prestación de servicios, el primer elemento para determinar el IVA trasladado acreditable es el monto del IVA

trasladado por los proveedores de bienes y servicios adquiridos en territorio nacional, así como el IVA pagado por el propio contribuyente por sus importaciones de esos insumos, ya sea en la aduana o en su propia declaración de pago provisional.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones \$ 300,000

IVA trasladado cancelado por descuentos, bonificaciones y devoluciones

En este segundo género de actividades, con la finalidad de simplificar el ejemplo sobre el procedimiento, no se asigna valor a esta magnitud, cuya aplicación fue suficientemente estudiada en los ejercicios prácticos del punto anterior.

Compras de inventarios

Las empresas que otorgan el uso o goce temporal de bienes, por no haber quedado comprendidas en los supuestos por los que en la ley se establece la obligación de identificar las compras de inventarios y el IVA trasladado con ese motivo, no se consideran que efectúan esas adquisiciones; los bienes otorgados en uso o goce temporal, que mantienen en propiedad, se consideran para efectos fiscales como inversiones en activo fijo, que sólo generan IVA trasladado no identificado.

IVA trasladado identificado

En el caso de empresas que como única actividad otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles, no existe IVA trasladado identificado, porque no se adquieren bienes de inventario.

IVA TRASLADADO IDENTIFICADO \$ 0

Erogaciones por gastos e inversiones

Este tipo de erogaciones si es normal en las empresas que otorgan el uso o goce temporal de bienes tangibles, porque al igual que todas las empresas, sufragar gastos de operación y costo financiero, e invierten en bienes de activo fijo que se otorgan en arrendamiento o se utilizan en la operación de la empresa, así en gastos diferidos, cargos diferidos y gastos preoperativos, especificados en el artículo 43 de la LISR. Por estas erogaciones se genera el IVA trasladado no identificado, a que se refiere el inciso siguiente.

IVA trasladado no identificado

Es el que se origina por las erogaciones en los gastos e inversiones a que se refiere el inciso anterior, y que se traslada al contribuyente por los proveedores de los

bienes y servicios, o los paga el mismo contribuyente con motivo de la importación de esos insumos.

Matemáticamente el IVA no identificado se determina por diferencia entre el monto del IVA trasladado y pagado en importaciones y el importe del IVA trasladado identificado. Como en el caso que se está analizando no existe IVA identificado, la totalidad del IVA trasladado y pagado es a la vez IVA no identificado.

Monto del IVA trasladado y pagado	\$ 300,000
Menos:	
IVA trasladado identificado	(0)
IVA TRASLADADO NO IDENTIFICADO	\$ 300,000

Factor para determinar la proporción acreditable del IVA no identificado

El factor de acreditamiento se determina dividiendo el importe de las actividades gravadas entre el monto de las actividades totales. En las empresas totalmente gravadas, por ser iguales ambas magnitudes, el factor de acreditamiento resulta 0.100, o sea que el 100% del IVA trasladado NO identificado es acreditable.

Determinación del IVA trasladado acreditable

Utilizando el esquema del inciso "determinación del IVA trasladado acreditable" se plantea a continuación un ejemplo sobre determinación del IVA trasladado acreditable.

(*) Actividades gravadas	(*) Actividades totales	Factor de acreditamiento
\$10,000,000	\$10,000,000	= 1.00

IVA identificado	\$ 0
IVA no identificado acreditable	300,000
TOTAL IVA ACREDITABLE	\$ 300,000

5.4 EMPRESAS CON ACTIVIDADES TOTALMENTE EXENTAS. (Artículo 4º fracción III)

Sector de Empresas que se encuentran en este supuesto

- Fracción de lotes
- Empresas editoras de libros en régimen general
- Librerías
- Casas de cambio
- Instituciones de enseñanza autorizadas
- Empresas transportadoras
- Pequeños contribuyentes

Sistema de acreditamiento No Aplicable a estas empresas

Estas empresas, en tanto no realicen otras actividades gravadas, no están sujetas a obligaciones establecidas en el artículo 4º reformado de la Ley del IVA, continua para ellas el régimen específico que contempla la deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta del IVA trasladado y pagado en importaciones, siempre que se hubiera originado en compras, gastos o inversiones, que a su vez también sean deducibles en Impuesto sobre Renta.

Si estas empresas llegaran a realizar además en forma habitual o accidental actos o actividades gravados por la Ley del IVA, ya no quedarían comprendidas en régimen especial, sino que pasarían al que corresponde a empresas con actividades combinadas gravadas y exentas, descrito en el apartado A precedente.

5.5 EMPRESAS EXPORTADORAS DE BIENES TANGIBLES (Artículo 4º fracción I y 4p)

Régimen específico

Generalmente estas empresas efectúan actividades combinadas. Por una parte enajenan bienes tangibles en el mercado nacional, y por la otra destinan también bienes tangibles a mercados del extranjero.

En el análisis de este caso se supondrá que la enajenación de bienes en el mercado nacional se grava totalmente a las tasas previstas en la ley del IVA, porque es lo que comúnmente ocurre. Si se tuvieran también enajenaciones exentas, se seguiría el procedimiento señalado en el apartado A, con las adaptaciones del caso.

La exportación de bienes tangibles está invariablemente afecta a la tasa del 0% por lo que se debe considerar que las actividades de la empresa están totalmente gravadas, tanto por sus enajenaciones en territorio nacional, como por sus actividades de exportación, correspondiéndole el sistema de acreditamiento analizado en el apartado B, con la salvedad que las erogaciones por gastos e inversiones relacionados directamente con la exportación de bienes tangibles, sí generan IVA identificado totalmente acreditable, a diferencia del caso general, en que el IVA identificado sólo se produce en compras de inventarios.

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones

Como en todos los supuestos que se han manejado, en el mecanismo de acreditamiento se parte del monto del IVA trasladado y pagado en importaciones, por todas las adquisiciones de bienes o servicios que efectúa la empresa.

Compras de inventarios

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 500,000
--	------------

Todas las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, se encuentran relacionados directamente con actividades gravadas, por lo tanto generan IVA trasladado identificado.

IVA trasladado identificado totalmente acreditable

Por estar las adquisiciones directamente relacionadas con actividades gravadas, la totalidad del IVA identificado es acreditable para efectos de la liquidación del impuesto.

IVA trasladado originado en gastos e inversiones

IVA trasladado identificado con compras	\$ 200,000
---	------------

En la generalidad de los casos este IVA es NO identificado, sin embargo las empresas exportadoras de bienes tangibles, sí deben identificar el IVA trasladado y pagado por gastos e inversiones directamente relacionados con la exportación de bienes tangibles, que también es acreditable en liquidaciones del impuesto. Si como se está suponiendo, la empresa realiza enajenaciones tanto al mercado nacional como al extranjero, el IVA trasladado y pagado tendría dos vertientes:

IVA identificado con gastos e inversiones para exportación \$ 100,000

IVA no identificado por los demás gastos e inversiones
(que se determina a continuación)

Determinación del IVA trasladado no identificado

Con las cifras que han quedado consignadas en los puntos anteriores, se puede determinar el IVA trasladado y pagado no identificado, de la manera siguiente:

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 500,000
Menos	
IVA identificado con compras de inventarios	200,000
IVA identificado con gastos e inversiones para exportación	100,000
IVA NO IDENTIFICADO	\$ 200,000

Determinación del factor de acreditamiento del IVA NO identificado

Determinación del IVA acreditable

Con las cifras que se han consignado antes, el IVA acreditable se determinaría de la manera siguiente:

Por no tener las empresas actividades exentas, la totalidad del IVA trasladado y pagado en importaciones se convirtió en IVA acreditable.

(*) importe de las actividades gravadas a las tasas del IVA	\$200,000,000
(*) monto de las actividades totales de la empresa	200,000,000
factor (200,000,000 / 200,000,000)	<u>1.00</u>

Efectos de los descuentos, bonificaciones y devoluciones sobre compras

En este caso particular, con la finalidad de simplificar el ejemplo en que se muestra el procedimiento, no se tomaron en cuenta estos conceptos de ajuste al IVA acreditable, cuya aplicación fue suficientemente analizada en los ejercicios prácticos de los primeros apartados de este capítulo.

5.6 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS DE MAQUILA PARA EXPORTACIÓN (Artículo 4º. Fracción I y 4p.)

Estas empresas, con un régimen específico regulado por los artículos del 108 al 112 de la ley Aduanera, y del 148 al 160 de su Reglamento, así por los decretos para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación, publicados en el D.O.F. del 22 de diciembre de 1989 y el 1º de junio de 1998; por disposiciones específicas de las leyes fiscales, y en situaciones no previstas en éstas por las reglas respectivas de la Resolución Miscelánea Fiscal anual, podrían estar sujetas, para efectos del acreditamiento del IVA trasladado, al mismo sistema que corresponde a las empresas exportadoras de bienes tangibles a que se refiere el apartado anterior.

Lo anterior es así, porque en el texto del cuarto párrafo del artículo 4º, reformado de la LIVA, se establece similitud en el procedimiento sobre el acreditamiento del IVA aplicable en empresas exportadoras de bienes tangibles y empresas maquiladoras de exportación, sin distinción alguna.

Mas ante la incertidumbre de si es exactamente aplicable a las empresas maquiladoras el régimen que corresponde a las exportadoras de bienes tangibles, dadas que las primeras operan en forma diferente, según los usos del comercio internacional y las regulaciones legales a que están sujetas, se hace necesario que la autoridad fiscal, en la Resolución Miscelánea anual haga las precisiones del caso para distinguir el trato a las maquiladoras, si así procediera.

5.7 EMPRESAS QUE OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES TANGIBLES A CONTRIBUYENTES EXENTOS DEL IVA (artículo 4º, 5p. Y 6p.)

Régimen específico

Como ha quedado consignado antes, la inmensa mayoría de empresas mexicanas desarrollan actividades gravadas por el IVA, y sólo un reducido número de contribuyentes realiza actividades exentas. Así pues, una empresa que se dedica a otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles a otros contribuyentes, cuenta

entre sus clientes con una mayoría de sujetos gravados por el IVA y sólo por excepción sirve a contribuyentes exentos. Consiguientemente por el grueso de sus operaciones determina el IVA acreditable normalmente, con los procedimientos que se reseñaron en los dos primeros apartados anteriores, según sea el caso, y es el otorgamiento del uso o goce a contribuyentes exentos del IVA por e eventualmente se producen obligaciones específicas, diferentes a las establecidas para los demás contribuyentes.

En el régimen específico de estos contribuyentes está previsto en los párrafos quinto y sexto del artículo 4° de la LIVA que se transcriben a continuación:

“El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta ley”. (Art. 4°. LIVA)

El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en período por el que se determina el pago provisional, en el período en que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el período que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce a que se refiere el artículo 12 de esta ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del Impuesto al Valor Agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.”

Tal es el caso por ejemplo si un contribuyente dedicado al arrendamiento de maquinaria de construcción, otorgara el uso o goce temporal de un equipo a una empresa fraccionadora de lotes de terreno, cuyas operaciones son exentas según artículo 9 fracción I de la LIVA. El IVA que se le hubiera trasladado al arrendador dela maquinaria con motivo de su adquisición, estaría sujeto a un procedimiento especial para incluirlo en el mecanismo de acreditamiento del IVA.

Como punto de partida de ese procedimiento especial, por cada operación, el arrendador de la maquinaria tendría que efectuar los cálculos que se muestran en el siguiente:

El IVA trasladado identificado a que se refiere el 5°. párrafo del artículo 4°. fue de \$12,000. La proporción de IVA identificado a que se refiere el sexto párrafo del mismo ordenamiento es de \$3,000.

La suma de las magnitudes anteriores que correspondan a todas las operaciones de un período por el que se presenta declaración, se manejarían como se indica :

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones

El IVA trasladado identificado a que se refiere el 5° párrafo del artículo 4° fue de \$12,000. la proporción de IVA identificado a que se refiere el sexto párrafo del mismo ordenamiento es de \$3,000.

La suma de las magnitudes anteriores que correspondan a todas las operaciones de un período por el que se presenta declaración, se manejarían como se indica en la secuencia que figura en los puntos siguientes

EJEMPLO	
Valor del contrato de arrendamiento	100,000
Contraprestaciones pactadas: 5 pagos semestrales cada uno por	20,000
Valor de adquisición de la maquinaria por el arrendador según artículo 12 de LIVA	\$ 80,000
Proporción que representa cada contraprestación periódica respecto del valor de adquisición de la maquinaria (20,000 / 80,000)	0.25
Total de IVA trasladado al arrendador al adquirir la maquinaria identificado (80,000 X 0.15)	\$ 12,000
Proporción de IVA identificado que se considera para efectos del cálculo del IVA acreditable (12,000 X 0.25)	\$ 3,000

Monto del IVA Traslado y Pagado en Importaciones

En este caso específico el monto se determina considerando dos magnitudes:

- IVA trasladado y pagado en importaciones por todas las adquisiciones de bienes y servicios efectuados por la empresa, ya sea por compras de inventarios o por gastos e inversiones.
- IVA trasladado identificado que corresponde a la proporción que representan las contraprestaciones recibidas en el período por uso o goce de bienes tangibles a contribuyentes exentos, respecto del valor de adquisición de los bienes otorgados en uso o goce.

Del inciso a)

\$500,000

Del inciso b)	<u>30,000</u>
---------------	---------------

TOTAL DEL IVA TRASLADADO Y PAGADO EN IMPORTACIONES	\$ 530,000
---	------------

IVA Traslado identificado con Compras de Inventarios

Aquí también procede hacer dos clasificaciones:

- a) IVA identificado con compras de BIENES TANGIBLES que se destinan al uso o goce otorgado a contribuyentes gravadas por el IVA.
- b) IVA identificado con compras de bienes tangibles destinados a otorgarlos en uso o goce a contribuyentes exentos del gravamen.

Del inciso a)	\$ 200,000
Del inciso b)	100,000

Determinación del IVA Traslado no Identificado

Con las cifras que han quedado consignadas en los puntos anteriores se puede determinar el IVA trasladado no identificado, de la manera siguiente:

Monto del IVA trasladado y pagado en importaciones	\$ 530,000
Menos:	
IVA identificado con compra de bienes tangibles para uso o goce de contribuyente gravados	(200,000)
IVA identificado con adquisición de bienes tangibles para uso o goce de contribuyentes exentos	(100,000)
IVA NO IDENTIFICADO	230,000

Determinación del Factor de Acreditamiento del IVA no Identificado

Importe de las actividades gravadas a las tasas del IVA	10,000,000
Monto de las actividades totales de la empresa	<u>10,000,000</u>
Factor	1.00

Determinación del IVA Acreditable

Con las cifras que se han mencionado, el IVA acreditable se determinaría de la siguiente manera:

IVA identificado con compras de inventarios destinados a contribuyentes gravados	\$ 200,000
Proporción acreditable del IVA no Identificado (230,000 X 1.00)	<u>230,000</u>
TOTAL IVA ACREDITABLE	\$ 430,000

CAPITULO VI

MECANISMO DE ACREDITAMIENTO DEL IVA PARA EMPRESAS GRAVADAS A LA TASA GENERAL O AFECTAS A LA TASA DEL 0%

Según la regla 5.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 6 de marzo del mismo año con, los contribuyentes que durante los ejercicios de 1997, 1998 y 1999, hayan realizado actos o actividades por los que hubieran estado obligados al pago del impuesto o a los que les hubiera sido aplicado a la tasa del 0%, podrán ejercer la opción de calcular el IVA acreditable a consignar en sus liquidaciones periódicas del gravamen a partir del ejercicio de 2000, con un procedimiento simplificado que modifica parcialmente el método de acreditamiento del IVA que entro en vigor a partir del 1º. de enero de 2000.

6.1 Condiciones para que los contribuyentes puedan ejercer la opción

Que durante el ejercicio de 1997, 1998 y a1999, aplicando el procedimiento previsto en el artículo 4º. fracción III tercer párrafo de la Ley del IVA vigente a partir del 1º. de enero de 2000, obtengan un factor igual a 1.00 en dichos ejercicios, y estimen que en cada uno de los pagos provisionales, en el ajuste al impuesto correspondiente a dichos pagos provisionales y en el propio ejercicio de 2000, obtendrán un factor idéntico a 1.00.

Lo anterior significa que se requeriría que en esos ejercicios anteriores los contribuyentes hubiera tenido sólo actos o actividades gravados o de tasa 0%, no así actos o actividades exentos por los que el factor pudiera resultar inferior a 1.00.

La estimación para el año 2000 tendría que seguir la misma tendencia.

Para determinar el factor se divide el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto o el de aquellos a los que se les aplique la tasa 0%, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente, referidos esos valores al período por el que se determina el pago provisional, al período por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio según corresponda.

Aquí se muestran tres variantes sobre resultados en la determinación del factor de un período dado.

Actividades Gravadas o de tasa 0%	/	Actividades Totales	=	Factor de acreditamiento
100,000	/	100,000	=	1.00
80,000	/	100,000	=	0.80
60,000	/	100,000	=	0.60

En el primer supuesto, por haber realizado el contribuyente sólo actividades gravadas o de tasa 0%, el factor fue igual a 1.00. Si este fuera el historial de un contribuyente a todo lo largo de los ejercicios de 1997, 1998 y 1999, y su estimación para el año 2000 tuviera la misma tendencia, podría adoptar la opción de la regla 5.2.1.

En el segundo caso, el contribuyentes tuvo actividades exentas por \$ 20,000, y el factor que representa la proporción de sus actividades gravadas respecto de sus actividades totales fue de 0.80, inferior a 1.00. Si por haber tenido actividades exentas su factor en alguno de los años 1997, 1998 y 1999 fuera inferior a 1.00, ya no podría ejercer la opción por más que en el año 2000 dejara de tener actividades exentas y estimara para ese ejercicio el factor de 1.00.

En el tercer caso el contribuyente tuvo actividades exentas por \$ 40,000 y actividades gravadas por \$ 60,000 por ello el factor resultó de 0.60, inferior a 1.00. La incidencia del factor inferior a 1.00 en cualquiera de los tres años anteriores lo inhabilitaría para elegir la opción.

No todos los actos o actividades exentos se incluyen en el cómputo del factor

Se debe tener presente que el contribuyente pudo haber tenido actos o actividades exentos en los años de 1997, 1998 y 1999, que no se toman en cuenta para determinar el factor, como son los que de manera expresa, junto con otros actos o actividades gravados, se excluyen de dicho cálculo según artículo 4º. fracción III, tercer párrafo de la Ley del IVA.

Las operaciones más comunes en las empresas , que pueden ser exentas del IVA, excluidas del cálculo del factor son:

- La enajenación de terrenos que formen parte del activo fijo del contribuyente, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria. Desde luego queda comprendido el terreno en que está asentado un edificio.
- Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito.
- La enajenación de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- Los intereses percibidos y la ganancia cambiaria.

La enumeración anterior es una muestra de algunos conceptos que en el numeral mencionado antes se excluyen del cálculo del factor. En cada caso el lector debe revisar el listado correspondiente del precepto legal, y estar atento a los cambios que pudieran producirse a través de la Resolución Miscelánea.

Para las empresas del sistema financiero, el listado de actos o actividades que se excluyen del cálculo del factor es más reducido, como consta en el cuarto párrafo de la fracción III del artículo 4º. de la LIVA.

El caso más frecuente en que una empresa puede recibir ingresos exentos que no se consideran en el cómputo del factor, son los intereses que pagan las instituciones de crédito, así como los que derivan de valores a cargo del gobierno federal como son los CETES, ambos conceptos exentos según artículo 15, fracción X, incisos b) y h) respectivamente de la LIVA. Esos intereses generalmente corresponden a la inversión de los sobrantes de liquidez en las tesorerías de las empresas.

Podemos ver el efecto de la exclusión de los ingresos por intereses exentos en el cálculo del factor.

Ingresos gravados o de tasa 0%	\$ 100,000
Más:	
Ingresos exentos por intereses	<u>20,000</u>
TOTAL DE INGRESOS	120,000

El mismo ejercicio numérico podría hacerse si el ingreso exento fuera por enajenación o de terrenos que forman parte del activo fijo de la empresa, o de otros supuestos de exención excluidos del cálculo del factor.

6.2 LOS CONTRIBUYENTES QUE ADOPTEN LA OPCIÓN QUEDAN LIBERADOS DE LAS COMPLICACIONES DEL NUEVO SISTEMA DE ACREDITAMIENTO

El nuevo mecanismo de acreditamiento vigente a partir del 1º. de enero de 2000 descansa en dos elementos fundamentales, que debe identificar el contribuyente en sus operaciones y registros contables.

- Las adquisiciones de materias primas, productos terminados y productos semiterminados que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades se está obligado al pago del IVA o le se aplicable la tasa del 0%. (Artículo 4º. fracción I primer párrafo de la LIVA.)

En el concepto de productos terminados debe entenderse que quedan comprendidas las mercancías, que son objeto de operaciones de comercio.

- El monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior. (Artículo 4º. fracción I segundo párrafo de la LIVA).

El cumplimiento de las obligaciones señaladas antes es lo que mayormente complica la operación de las empresas, lo cual se traduce en una mayor carga de trabajo por la separación y registro analítico de la información relacionada con el IVA.

Al liberar la resolución administrativa a los contribuyentes que reúnan las condiciones señaladas, de la obligación de identificar tanto las adquisiciones de los bienes señalados, como el IVA trasladado y pagado en importaciones correspondiente, se simplifica en su favor la aplicación del nuevo método de acreditamiento del IVA, porque con la mayor sencillez pueden determinar en cada período por el que tengan que presentar declaración, de pagos provisionales, de ajuste a los pagos provisionales del ejercicio, el IVA acreditable con el procedimiento establecido en los tres primeros párrafos de la fracción III del artículo 4º. de la Ley del IVA..

El ejercicio de la opción quedaría sin efectos si en algún período del año 2000 se realizara actividades exentas por las que el factor resultara inferior al estimado de 1.00

El contribuyente que con motivo del ejercicio de la opción hubiera estimado el factor de 1.00 para el año 2000, y que por efectuar actividades exentas en algún período por el que se determina el pago provisional, el ajuste a los mismos y el impuesto del ejercicio 2000, le resulte un factor inferior a 1.00; recalculará todos los pagos provisionales, el ajuste a los mismos y el impuesto del ejercicio de 2000, observando las disposiciones de la Ley del IVA vigentes a partir del 1º. de enero de 2000 y presentará las declaraciones complementarias, debiendo pagar con actualizaciones y recargos las diferencias de impuesto que resulten por haber aplicado la opción.

Lo anterior significa que en tal supuesto no sería aplicable la opción prevista en el regla 5.2.1. de la Resolución Miscelánea, pues desde el primer pago provisional del ejercicio de 2000 se tendría que adoptar el nuevo sistema de acreditamiento del IVA, con la obligación de identificar las adquisiciones de materias primas, productos terminados (mercancías) y productos semiterminados, así como el IVA trasladado y pagado en importaciones por esas compras.

6.3 ¿QUÉ PASA CON LAS EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN?

Existen empresas que por su propio giro se identifican como unidades económicas que siempre realizan actividades gravadas a la tasa general del 15%, 10% o a la tasa del 0%, y que la experiencia ha demostrado que nunca han tenido ni tendrán actividades exentas.

Una ferretería por ejemplo, difícilmente puede llegar a enajenar libros, periódicos o revistas, o efectuar alguna otra actividad exenta de las comprendidas en los artículos 9, 15 y 20 de la Ley del IVA, y si lo hiciera, se hallaría en un caso extraño de excepción entre miles que no amerita un trato discriminatorio para el resto de las empresas comprendidas en ese giro.

Lo mismo podría decirse de las empresas agrícolas, ganaderas o pesqueras, y de las industrias productoras de alimentos industrializados, de laboratorios medicinales y otras afectas a la tasa del 0%.

Es indudable que tales empresas serían elegibles para adoptar la opción de la regla 5.2.1., si tuvieran una antigüedad de más de tres años en operación. Mas existen empresas que por haber iniciado sus actividades en 1997, 1998 o 1999, por más que durante el tiempo en que hubieran operado dentro de ese lapso pudieran determinar un factor de acreditamiento de 1.00, y que con seguridad pudieran estimar el mismo factor para el año 2000, no estarían en condiciones de ejercer la opción, por no contar con los antecedentes de los tres años anteriores a que se refiere la multicitada regla.

Tales contribuyentes se encuentran en situación de desventaja frente a los demás de los mismos giros que sí se benefician con la simplificación del nuevo mecanismo de acreditamiento del IVA. Se piensa que ésta no fue la intención del fisco al introducir el cambio en la Resolución Miscelánea, por lo que las condicionantes para ejercer la opción podrían hacerse más flexibles, para que queden en ella comprendidas las empresas de reciente creación, que deben ser objeto de todo tipo de apoyos institucionales para fomentar su desarrollo, como unidades económicas que favorecen al crecimiento de nuestra economía.

Existe el consenso entre algunos juristas y otros expertos fiscales, en el sentido de que la intención de liberar a los contribuyentes que sólo tengan actividades gravadas a la tasa general del 15%, 10% o a la tasa del 0% del complicado mecanismo de acreditamiento del IVA, instituido a partir del 1º. de enero de 2000, se formalice, incorporándola a la Ley del IVA con alcance general, sin discriminación alguna.

En tanto la regla 5.2.1. no sea modificada o suprimida durante su vigencia o se excluya en la Resolución Miscelánea 2001-2002, la opción seguirá siendo válida.

6.4 PUNTOS DE ANALISIS

Si es una empresa mixta, no le aplica la regla miscelánea porque nunca de los tres ejercicios anteriores tuvo una proporción del 100%.

Si es una empresa con actividades 100% gravadas, no es necesario ejercer la opción de la regla, en virtud de que conforme a lo ya analizado, cada mes o cada trimestre según corresponda, determinará su factor de prorrateo y en esos casos invariablemente su proporción de IVA acreditable será del 100%.

CAPITULO VII

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

7.1 REQUISITOS Y SUPUESTOS

Los contribuyentes que cumplan estrictamente con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su Reglamento, las disposiciones de la Resolución Miscelánea, inclusive del CFF, podrán obtener la devolución de los saldos a favor de IVA dentro del plazo de 50 días siguientes a la fecha en que se presente la solicitud de devolución, haciendo referencia al Art.20 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto el plazo de 50 días hábiles se vuelve más de 2.5 meses (10 semanas por 5 días hábiles), se puede prorrogar lo que hace que el plazo efectivo para que la autoridad haga la devolución de saldos a favor es de 70 días naturales (10 semanas por 7 días naturales).

En general se indican los supuestos, plazos y condiciones establecidas para solicitar la devolución de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado generados por cualquier actividad, excepto las operaciones de comercio exterior.

Los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado de cualquiera de los meses del primer semestre del año, tienen fecha límite para solicitar la devolución el 31 de Julio. Los saldos a favor provenientes del Ajuste, tiene como fecha límite para solicitar la devolución, a más tardar el 31 de Enero del siguiente año, y los provenientes del segundo semestre del año, su fecha límite será el 31 de Enero.

Si es a nivel anual, la ley no establece fecha límite en virtud de que el saldo a favor de un ejercicio se debe acreditar en la declaración del pago provisional inmediato a presentar, una vez que se presentó la declaración anual que tiene el saldo a favor.

Debe tenerse presente, que los saldos a favor cuya devolución se ha solicitado, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores: esta limitante también aplica al saldo pendiente de acreditar del período anterior (saldo a favor en pago provisional del período anterior correspondiente al mismo ejercicio fiscal), en observancia a la disposición contenido en el artículo 12 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

7.2 EN OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

En materia de comercio exterior las operaciones que dan motivo a la devolución del impuesto al valor agregado son;

- Exportación definitiva
- Importación definitiva, y
- Desistimiento del régimen de importación definitiva.

En este último caso, los contribuyentes se encuentran obligados a solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado obtenido, derivado de la imposibilidad de compensar estos importes a favor, en términos del tercer párrafo del artículo 122 del reglamento de la Ley Aduanera.

Sólo las Empresas Altamente Exportadoras (ALTEX) pueden obtener la devolución del saldo a favor del IVA en 5 días, de acuerdo al Programa de Devolución Inmediata para Contribuyentes Altamente Exportadores, establecido en el artículo 11 del decreto que regula a estas empresas.

7.3 GARANTIA DE INTERES FISCAL

La autoridad no requerirá la presentación de garantía en relación con las devoluciones solicitadas, tratándose de contribuyentes ubicados en los supuestos siguientes:

Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación:

1. Promuevan la segunda solicitud de devolución en el ejercicio fiscal, y en el anterior hubieren tramitado alguna solicitud
2. Soliciten saldo a favor inferior al 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos 12 meses, y
3. Presenten la relación de inversiones
4. Consignen el valor total de cada tipo de inversión.

Dicho documento deberá presentarse en escrito libre dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se promueva la solicitud.

Regla 2.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2000:

Se trate de personas físicas o morales inscritas por más de tres años en el RFC que cumplan los requisitos siguientes:

1. Haber cumplido con la presentación de sus declaraciones del ejercicio, correspondientes a los tres últimos años en tiempo.
2. Haber presentado las declaraciones de pagos provisionales, no necesariamente en tiempo pero sí deben estar presentadas por los ejercicios 1999 y 2000 correspondientes a impuestos distintos del impuesto sobre automóviles nuevos y del impuesto sobre tenencia y uso de vehículos.

7.4 CÁLCULO DEL PROMEDIO ACTUALIZADO DE LAS DEVOLUCIONES Y OBTENCIÓN DEL MONTO MÁXIMO PARA NO GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

Sumatoria de devoluciones actualizadas

(:) Número de meses en qué se obtuvo devolución

(=) Promedio actualizado de las devoluciones

(x) Límite máximo

(+) Promedio actualizado de las devoluciones

(=) Monto máximo para no garantizar el interés fiscal.

En consecuencia, los contribuyentes incumplidos o quienes no acrediten la antigüedad en el RFC, necesariamente deberán garantizar el interés fiscal en los términos establecidos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Las opciones para garantizar el interés fiscal son:

- Depósito en dinero por un período de seis meses.
- Línea de crédito contingente irrevocable que otorguen las instituciones de crédito y las casas de bolsa a favor de la Tesorería de la Federación.
- Fideicomiso constituido a favor de la Tesorería de la Federación, y
- Monto del saldo a favor solicitado.

El formato a utilizar para el trámite de devolución es el formato 32: ***Solicitud de devoluciones.***

La Regla 2.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2000, señala que a dicha forma oficial se acompañarán los documentos siguientes:

- Anexo 1, si la devolución deriva de operaciones distintas al comercio exterior e impuesto al activo,
- Anexo 2, si los importes por los que se solicita la devolución son consecuencia de operaciones de comercio exterior.
- Copia de la declaración normal y/ o complementaria donde aparezca el saldo a favor solicitado,
- Y documento que acredite la personalidad del promovente,

Dicha solicitud, debe presentarse en los módulos de atención fiscal de la Administración Local de Recaudación o en la Administración Local de Grandes Contribuyentes, atendiendo a las características del solicitante.

Los contribuyentes podrán optar por presentar la información de los anexos en medios magnéticos, bajo las condiciones siguientes:

- Operaciones de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 100% del valor de ellas,
- Información correspondiente a la totalidad de operaciones con clientes de exportación, y
- Anexo 1, llenando únicamente el recuadro 1 "Determinación del saldo a favor del IVA", y suscribiendo la firma del contribuyente o del representante legal en su caso.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, podrán presentar la información en medios magnéticos, anexando a su solicitud de devolución la documentación siguiente:

- Declaratoria de contador público registrado
- Anexo 1, requisitando únicamente el recuadro 1 "Determinación del saldo a favor del IVA", y suscribiendo la firma del contribuyente o del representante legal en su caso.

La segunda de las alternativas señaladas, esto es, la presentación de la información en medios magnéticos resulta más fácil de cumplir utilizando el programa de cómputo proporcionado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7.5 CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

Todos los elementos para efectuar el ajuste se determinan por el período correspondiente. Si se trata de ejercicio regular, el período sería de enero a diciembre. En ejercicio irregular, por el número de meses que corresponda, inferior a doce.

Los componentes que se han de manejar para efectuar la liquidación del impuesto del ejercicio son casi los mismos, con ligeras variantes.

IVA causado más devoluciones solicitadas	Parcial	Total
Impuesto Causado .- Se calcula aplicando los valores a los valores gravables de los actos o actividades objeto del impuesto, las tasas del 15% en el interior del país, 10% en región fronteriza, 0% en todo el territorio nacional .	\$1,440,000	
En este renglón no debe incluirse el IVA pagado en la aduana por la importación de bienes tangibles.		
Devoluciones solicitadas .- Al impuesto causado se suma el monto de cada uno de cada uno de los saldos a favor del IVA que hubieran resultado en declaraciones de pagos provisionales del ejercicio y en el ajuste semestral, cuya devolución se hubiera solicitado	\$ 300,000	
Suma de los débitos		<u>\$ 1,740,000</u>
Acreditamientos		
Monto del IVA acreditable del ejercicio	\$ 540,000	
Determinado con el nuevo procedimiento reseñado anteriormente		
Monto de los pagos provisionales efectuados de enero a diciembre	\$ 760,000	
Impuesto que resultó a cargo del ajuste semestral	\$ 100,000	
IVA retenido al contribuyente de enero a diciembre	\$ 180,000	
Saldo a favor del IVA en declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que no se hubiera solicitado devolución	<u>\$ 100,000</u>	
Total de acreditamientos		<u>\$ 1,780,000</u>

Impuesto a cargo o a favor

(40,000)

En ningún caso podrá solicitarse la devolución de este saldo a favor, ya que su devolución se hará conjuntamente con la declaración de pago provisional o ajuste en donde se deberá incluir el saldo a favor del ejercicio anterior una vez que se haya presentado la declaración del ejercicio.

En este supuesto resultó IVA a favor, porque los DEBITOS fueron inferiores a los ACREDITAMIENTOS. En caso contrario resultaría saldo a cargo del contribuyente.

7.6 DECLARACIÓN DEL EJERCICIO

Período de la Declaración

De conformidad con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, los ejercicios fiscales coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien su ejercicio con posterioridad al 1º. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que inicien actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionado o se escinda, siempre que la escidente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda respectivamente. En el primer caso se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

Plazo para el pago del Impuesto del ejercicio

El impuesto del ejercicio se paga mediante declaración en las oficinas autorizadas, dentro de los plazos siguientes:

- Las personas morales, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.
- Las sociedades controladoras, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio.
- Las personas físicas, entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio.

Formato de Declaración

Las personas morales del régimen general utilizarán en su declaración las formas siguientes:

- Página 6-A de la forma fiscal 2, IVA del ejercicio

Las personas físicas en actividades empresariales utilizarán en su declaración el formulario siguiente:

- Página 4-A de la forma fiscal 6, IVA del ejercicio

7.7 APLICACIÓN DE SALDOS A FAVOR (ARTICULO 6º)

Acreditamiento de saldos a favor

Los saldos a favor que resulten en las declaraciones mensuales del período de enero a junio por el que se debe efectuar el ajuste a los pagos provisionales, se podrán acreditar contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o pedir su devolución, siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en declaración de pago provisional del último mes del período por el que se efectúe el ajuste, o sea el correspondiente al mes de junio. Los saldos a favor que provengan del ajuste, se podrán acreditar a más tardar en la declaración de diciembre. Por último si el saldo a favor proviene de la declaración anual, se podrá acreditar hasta la presentación del pago provisional o en el Ajuste,

Los saldos a favor que resulten en las declaraciones de pagos provisionales correspondientes a los meses de la segunda mitad del ejercicio -julio a diciembre-, podrán acreditarse contra el impuesto a su cargo que corresponda a los meses siguientes hasta agotarlo o pedir su devolución siempre que el acreditamiento se efectúe a más tardar en la declaración correspondiente al último mes del ejercicio, o sea el correspondiente al mes de diciembre.

Devolución de saldos a favor

Cuando en la declaraciones de pagos provisionales correspondientes al período del ajuste -enero a junio-, resulte un saldo a favor de contribuyente, éste podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y se efectúe la solicitud de devolución a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio, o sea en el mes de julio.

Cuando resulte saldo a favor en las declaraciones de pagos provisionales correspondientes a la segunda mitad del ejercicio –julio a diciembre-, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor y la solicitud de devolución se efectúe a más tardar en el mes siguiente del cierre del ejercicio, o sea en enero del año posterior.

Los saldos a favor que provienen del ajuste, se podrá solicitar su devolución a más tardar en la declaración de diciembre, que se presenta a más tardar el 17 de enero.

Si en la declaración anual resulta saldo a favor, este se arrastrará al pago provisional o el ajuste, y ahí se solicitará su devolución.

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Compensación

El Impuesto al Valor Agregado, es el único impuesto susceptible de ser compensado en pagos provisionales contra otros de diversa naturaleza.

La Resolución Miscelánea Fiscal 2000, permite a los contribuyentes, compensar los saldos a favor de IVA derivados de las declaraciones de pagos provisionales y su ajuste, contra el IMPAC o ISR a su cargo, así como contra las retenciones a terceros de éste último, comprendiendo la actualización y los recargos.

La aplicación de la compensación está sujeta a efectuarse en los plazos en los cuales se puede solicitar la devolución, debiendo observarse lo siguiente:

Saldo a favor del primer trimestre, a más tardar en el mes siguiente de la primera mitad del ejercicio. Saldo a favor del ajuste y del segundo semestre, a más tardar al mes siguiente del cierre del ejercicio

Saldo a favor en la declaración anual, a más tardar al mes siguiente al cierre del ejercicio.

Como se podrá apreciar, los momentos para compensar los saldos a favor son los mismos que en los casos de acreditamiento ya analizados.

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

CAPITULO VIII COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR

8.1 REQUISITOS Y SUPUESTOS

Otra opción para recuperar el saldo a favor es la compensación, que es el derecho del contribuyente para disminuir cantidades de las cuales es acreedor respecto del fisco, de aquellas que adeuda a la propia hacienda pública.

Este medio reconocido en las disposiciones fiscales tiene su origen en la figura jurídica contenida en el Código Civil bajo el mismo nombre, basada precisamente en que dos personas reúnan la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

A criterio de la autoridad, los saldos a favor generados en virtud del acreditamiento, no pueden ser compensados contra el propio impuesto al valor agregado, argumentando que el artículo 6 de la LIVA, regula solamente la posibilidad del acreditamiento de los saldos a favor, prevaleciendo el procedimiento específico sobre el general que establece el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

El criterio sostenido por las autoridades olvida la verdadera naturaleza de la compensación que se encuentra solamente limitada cuando se trate de contribuciones de naturaleza distinta, son las salvedades siguientes:

- Compensación de diversas contribuciones, mediante reglas de carácter general, y
- Compensación de cualquier impuesto federal contra el ISR e IVA del ejercicio, de contribuyentes dictaminados.

Así mismo, la propia autoridad reconoce en su Normatividad, regla 5.1.5 que el saldo a favor de un ejercicio posterior podrá compensarse contra el adeudo a cargo por el mismo impuesto correspondiente a ejercicios anteriores.

De igual forma, no existiría impedimento legal alguno para compensar saldos a favor derivados de cantidades indebidamente pagadas, ya que jurídicamente éstas salen de la esfera del acreditamiento, pudiendo aplicarse el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y compensarse contra el propio Impuesto al Valor Agregado

Compensación de contribuciones de diversa naturaleza

Adicionalmente a lo señalado en el punto anterior, debe recordarse que el impuesto al valor agregado es el único impuesto susceptible de ser compensado en pagos provisionales contra otros de diversa naturaleza, con fundamento en las reglas 2.2.8 y 2.2.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Se permite igualmente la compensación del IVA del ejercicio contra el ISR del mismo ejercicio, debiendo cumplirse los requisitos que prescribe la regla 2.2.11.

La Resolución Miscelánea Fiscal 2000 permite a los contribuyentes de los sectores agrícolas y ganadero, compensar los saldos a favor de IVA derivados de las declaraciones de pagos provisionales y su ajuste, contra el IA o ISR a su cargo, así como, contra las retenciones a terceros de éste último, comprendiendo la actualización y recargos. Dicha compensación es improcedente contra otro tipo de impuestos.

8.2 REGLAS PARA LA COMPENSACION

Para compensar válidamente las cantidades a favor de IVA, es indispensable reunir los siguientes requisitos:

- Que la compensación se efectúe a partir de la declaración correspondiente al mes o período inmediato siguiente a aquél en donde se hubiere reflejado el saldo a favor o de la declaración correspondiente al mes inmediato siguiente a aquél en que se manifieste el saldo a favor por el ajuste,
- Que se respeten los plazos previstos para la devolución.

En este caso, no es necesario que los contribuyentes dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales.

Cabe señalar, que la autoridad hacendaria sostiene el criterio de que necesariamente las cantidades a favor deben compensarse en el mes o trimestre siguiente, y en el caso de no hacerlo, dicho saldo no podrá ser compensado, como se muestra a continuación:

Saldo Generado	Compensación
Pago de enero 2001	En la declaración de febrero
Pago del segundo trimestre	En la declaración del siguiente trimestre

En nuestra opinión, no resulta válida esta interpretación, dado que el propósito de la regla es condicionar la compensación hacia el futuro, más no limitarlo a un mes o un período, amén de que la regla señala, que es a partir de la declaración del mes o período inmediato siguiente, lo que implica un inicio o determinación de un momento

hacia el futuro, esto es, no puede hacerse antes de esta declaración, pero no sujeta a un período.

La aplicación de la compensación está sujeta a efectuarse en los plazos en los cuales se puede solicitar la devolución, debiendo observarse lo siguiente:

Declaraciones	Mensuales
Saldo a favor del primer semestre	A más tardar al mes siguiente de la primera mitad del ejercicio
Saldo a favor del ajuste y del segundo semestre	A más tardar al mes siguiente del cierre del ejercicio
Saldo a favor en la declaración anual	Se arrastra en pagos provisionales

Si hay remanente en el primer semestre, se incluirá en el remanente del ajuste.

Si hay remanente en el ajuste, se incluirá en la declaración anual.

Si hay remanente en el segundo semestre, se incluirá en la declaración anual.

No puede haber remanente de declaración anual, porque el saldo a favor se debe arrastrar en una declaración de pago provisional o del ajuste..

Aviso de Compensación

La aplicación de esta regla sujeta al contribuyente a presentar el aviso de compensación en el formato 41 y los anexos 1 y 2 de la forma 32, sin establecer el plazo para la presentación, aún cuando en la práctica se considere el plazo señalado en el artículo 23 del Código Tributario Federal, que no resulta supletoriamente aplicable dado que se trata de una compensación distinta de la ahí prevista.

Para efectos del cálculo del ajuste y el impuesto del ejercicio se dará el tratamiento de saldos solicitados en devolución a las cantidades compensadas.

Compensación en pagos provisionales

Esta facilidad se encuentra contemplada en la Miscelánea Fiscal y para llevarla a cabo será necesario:

- Que se dictaminen los estados financieros para efectos fiscales o en su caso se trate de contribuciones dedicados a actividades industriales.
- Que la compensación se efectúe a partir de la declaración correspondiente al mes o período inmediato siguiente a aquél en donde se hubiere reflejado el

saldo a favor o de la declaración correspondiente al mes inmediato siguiente a aquél en que se manifieste el saldo a favor por el ajuste.

- Que se respeten los plazos previstos para la devolución
- Que se presente dentro de los cinco días siguientes el aviso de compensación, con una relación de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores.

El aviso de compensación deberá presentarse en la forma oficial 41, conjuntamente con el recuadro 1 del anexo 1 del formato 32, acompañado de los medios magnéticos que contengan la relación de proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos 95% del valor de sus operaciones, y la totalidad de sus clientes de exportación, agrupando por grupos la información.

Compensación en la declaración del ejercicio

En la práctica los contribuyentes olvidan que para la compensación de los saldos a favor de IVA en la declaración del ejercicio, deben presentarse los siguientes supuestos:

- Cantidades a favor determinadas en la declaración del ejercicio, y
- Que se compensen contra el ISR a cargo, igualmente determinado en la misma declaración.

En ningún caso podrán compensarse saldos a favor de IVA derivadas de la declaración anual contra pagos provisionales de cualquier contribución.

8.3 COMPARATIVO CON LAS REGLAS PARA ACREDITAMIENTO

Acreditamiento	Compensación
Saldo a favor del primer semestre, a más tardar en declaración de pago provisional del último mes del período	Saldo a favor del primer semestre, a más tardar en declaración de pago provisional del último mes del período.
Saldo a favor que provenga del ajuste, se podrá acreditar a más tardar en la declaración de diciembre	Saldo a favor del ajuste, a más tardar en la declaración de diciembre
Saldo a favor en declaración de pago provisional de la segunda mitad del ejercicio, a más tardar en la declaración del último mes del ejercicio	Saldo a favor en declaración de pago provisional de la segunda mitad del ejercicio, a más tardar en la declaración del último mes del ejercicio
Saldo a favor en la declaración anual, se debe acreditar en la declaración de pagos provisionales inmediato a presentar	Se arrastra en pagos provisionales y el ajuste

CAPITULO IX

JURISPRUDENCIAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

9.1 INCONSTITUCIONAL EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IVA VIGENTE

Como se recordará, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación se pronunció sobre la inconstitucionalidad del artículo 4º, fracción I, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referente al acreditamiento del IVA trasladado mediante la mecánica del factor de prorrateo.

De las sentencias dictadas por el alto organismo jurisdiccional se desprendieron cuatro tesis jurisprudenciales, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo XII, de agosto de 2000, páginas 90 a la 95, y que por su trascendencia se transcriben a continuación:

"VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º. FRACCIÓN I , PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se

permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores, mientras que a otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realiza, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos."

P:J:81/2000

Amparo en revisión 1504/99.- Parfumerie Versailles, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1744/99.-Mercadotecnia TVA, S.C.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente:José Vicente Aguinaco Alemán.- Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1840/99.-Cintra Cap, S.A. de C.V.-13 de Julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria:Martha Llamile Ortiz Brena.

Amparo en revisión 1905/99.-Grupo TV Azteca.S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 1547,99.-TFM, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillero I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó, con el número 81/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.- México. Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.

"VALOR AGREGADO, EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º., FRACCION I, PARRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL

TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).

De acuerdo con tal precepto aplicable a partir de mil novecientos noventa y nueve, todos los causantes que realicen actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a esa parte aplicando el total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, Lo anterior resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte de los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0%, no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades, sino que se les obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos por los que deba pagarse el impuesto a los que se les aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realiza el causante, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la cantidad a restar del impuesto causado, y por lo tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, los que no refleja la capacidad contributiva."

P. /J.80/2000

Amparo en revisión 1504/99.-Parfumerie Versailles, S.A.de C.V.-13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1744/199.-Mercadotecnia TVA, S.C.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1840/99.-Cintra Cap, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.

Amparo de revisión 1905/99.-Grupo TV Azteca, S.A. de C.V..-13 de Julio de 2000.- Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 1547/99.-TFM, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretario: Jaime flores Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó, con el número 78/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.

Cabe apuntar que este sistema de acreditamiento continúa vigente, por lo que las tesis apuntadas son aplicables, siempre y cuando no se hubiera consentido en la aplicación de la norma.

"VALOR AGREGADO, INTERES JURÍDICO PARA IMPUGNAR EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º., FRACCION I PARRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SE PUEDE ACREDITAR CON LA DECLARACIÓN PROVISIONAL QUE UBIQUE EN SUS SUPUESTOS A LA QUEJOSA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).- Si en términos del artículo 5º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes del mismo deben efectuar pagos provisionales, los que deben determinar obteniendo la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se hace el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento, y si conforma a la norma combatida cuando se esté obligado al pago del impuesto o cuando sea aplicable la tasa del 0% solo por una parte de los actos o actividades, en del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por las que sí debe pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice, debe concluirse que tal norma puede tener aplicación en la declaración y pago provisional que efectuó la agraviada, la que puede acreditar su interés jurídico, si en la declaración consta que consignó el valor de actos o actividades gravadas, así como el valor de las actividades exentas, el impuesto causado y el acreditable por los traslados al causante, pues de ello deriva que como contribuyente que realiza el previsto en la norma combatida para obtener el impuesto acreditable. Dicho de otra manera, la declaración provisional exhibida demuestra que la agraviada es contribuyente del impuesto que impugna y que se encuentra en los supuestos específicos de causación, ya que realiza actividades gravadas y actividades exentas, por lo que está obligada a aplicar el sistema de acreditamiento que combate, pues el hecho de que la norma reclamada está en vigor y sea necesaria su aplicación para obtener el impuesto acreditable que declaró, lleva a concluir que la aplicó para poder presentar su declaración provisional y hacer el pago respectivo."

Amparo en revisión 1504/99.- Parfumerie Versailles, S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.- Ausente:José Vicente Aguinaco Alemán.- Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Ponente: Juan N.Silva Meza.- Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1744/99.- Mercadotecnia TVA, S.C.-13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1840/99.- Cintra Cap, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes. Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.

Amparo en revisión 1905/99.- Grupo TV Azteca, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos.- Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 1547/99.-TFM, S.A.de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso aprobó, con el número 79/2000, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.

"VALOR AGREGADO, LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º., FRACCION I, PARRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PUEDE ACONTECER EN EL ENTERO DEL EJERCICIO O EN LOS RESPECTIVOS PAGOS PROVISIONALES (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). Conforme a la interpretación sistemática de lo dispuesto en el citado precepto, en relación con lo previsto en los diversos 5º. del propio ordenamiento, 15 de su Reglamento y en la regla 5.2.11 de la Miscelánea Fiscal para mil novecientos noventa y nueve, se advierte que el mecanismo de acreditamiento establecido en aquel numeral, respecto de los contribuyentes que realicen actividades gravadas y exentas del pago del impuesto al valor agregado, tendrá lugar no sólo al realizarse la declaración del ejercicio como pareciere derivar de la lectura del citado artículo 4º., sino también al

rendirse las declaraciones correspondientes a los pagos provisionales de ese tributo, ya que conforme a las diversas disposiciones legales y administrativas antes citadas, las cuales expresamente reglamentan y precisan el alcance de lo dispuesto en este último precepto tales pagos constituyen la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectúa el pago y las cantidades por las que proceda el acreditamiento y para calcular el impuesto acreditable del período por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio no se incluirá el valor de determinados actos o actividades, elementos que generan convicción sobre la posibilidad de que el referido sistema de acreditamiento se aplique al verificarse los pagos provisionales del impuesto en comento."

P.J.78/200

Amparo en revisión 1504/99.-Parfumerie Versailles, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes:Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaría: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1744/99.-Mercadotecnia TVA, SC.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretaría: Guillermina Coutiño Mata.

Amparo en revisión 1840/99.-Cintra Cap, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretaría: Martha Llamile Ortiz Brena.

Amparo en revisión 1905/99.-Grupo TV Azteca, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 1547/99.-TFM, S.A. de C.V.-13 de julio de 2000.-Mayoría de ocho votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Disidentes: Mariano Azuela Guitrón y Guillermo I.Ortiz Mayagoitia.-Ponente: Juan N.Silva Meza.-Secretario: Jaime Flores Cruz.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de julio en curso, aprobó, con el número 78/200, la tesis jurisprudencial que antecede.-México, Distrito Federal, a trece de julio de dos mil.

Cabe apuntar que este sistema de acreditamiento continúa vigente, por lo que las tesis apuntadas son aplicables, siempre y cuando no se hubiera consentido en la aplicación de la norma.

9.2 INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 4º. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Razonamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para considerar inconstitucional el artículo 4º. fracción I, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al transgredir la proporcionalidad y equidad tributaria, respectivamente.

En ocasiones los legisladores, aprueban sin un estudio de fondo normas que vulneran el espíritu de la Constitución, provocando en los particulares la impugnación de las normas con estas características, a efecto de salvaguardar sus garantías individuales.

Este acontecimiento se verificó recientemente con la aprobación del cuarto párrafo, de la fracción I del artículo 4º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en 1998, vigentes al año siguiente, respectivamente, motivando la presentación de amparos por los contribuyentes ante los Juzgados de Distrito, quienes concedieron el amparo en primera instancia, pero debido a la importancia de los asuntos, la autoridad fiscal interpuso el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien resolvió en definitiva.

El artículo señalado impone la obligación a los contribuyentes que tengan actos gravados y exentos, de calcular un factor de proporción para el acreditamiento del IVA, debiendo dividir el valor de los actos gravados o a la tasa 0% correspondientes al período del pago provisional o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos realizados en el mismo período.

9.3 POSICIÓN DE LOS PARTICULARES

Garantía de proporcionalidad

Para que un gravamen respete el principio de proporcionalidad debe existir una relación entre el monto a pagar y la capacidad de pago del sujeto obligado, situación que no se presenta porque no toma en consideración la capacidad contributiva de los contribuyentes obligados al pago de dicho tributo.

En efecto, el principio fundamental de la LIVA es gravar el valor agregado que los contribuyentes otorgan a los bienes o servicios en la etapa productiva, es decir, exclusivamente sobre el beneficio obtenido, mismo que servirá de base para la determinación del gravamen correspondiente, atendándose de esta manera a su capacidad contributiva.

La Ley vigente hasta 1998 respetaba la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en que exclusivamente se gravaba el valor agregado que se incorporaba a los bienes o servicios respectivos. Pudiendo acreditar el impuesto trasladado por otros contribuyentes en la etapa productiva correspondiente, existiendo una relación directa entre el objeto del gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago.

Sin embargo, con la reforma aplicable a partir de 1999 se modifica sustancialmente el procedimiento de acreditamiento, de tal suerte que cuando los contribuyentes realicen actos gravados pero también actos exentos deberán calcular el promedio de los actos gravados y compararlos contra los exentos, pudiendo acreditar sólo en ese porcentaje el IVA que les hubiese sido trasladado.

Con esta modificación se trata por igual a los actos gravados y a los actos exentos, y se obliga a calcular un porcentaje ficticio para poder efectuar el acreditamiento correspondiente, dejando de gravar la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado, puesto que se desconoce si se agregó un valor a los bienes o servicios correspondientes respecto acreditable, la base del gravamen se incrementa injustificadamente por la ficción de la ley, vulnerándose el principio de proporcionalidad tributaria.

No es obvio para lo anterior la supuesta dificultad para identificar el IVA que corresponde a actos gravados de aquellos que se encuentran exentos, situación que no puede servir la justificación para violentar la garantía de proporcionalidad.

Tampoco resulta válido modificar la disposición legal de que existieron abusos por parte de los contribuyentes. Siendo que dichas autoridades cuentan con las facultades para cerciorarse de la debida aplicación del procedimiento correspondiente.

Garantía de equidad tributaria

Los sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias ante las hipótesis previstas por la ley tributaria, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la causación y entero del gravamen.

En el caso concreto no se respeta el principio de equidad tributaria en la medida de la desigualdad otorgado a los contribuyentes del impuesto, en el sentido de que unos podrán efectuar el acreditamiento al 100% y otros no, dependiendo de las causas ajenas a ellos como el hecho de que existan actos que el legislador haya considerado exentos, no obstante que en ambos casos exista la misma capacidad contributiva.

Efectivamente, los actos exentos del IVA fueron incorporados a la ley para beneficiar a los consumidores finales, esto es, para que el público en general no estuviese obligado al pago de un gravamen por la adquisición de ciertos bienes o servicios; sin que éste beneficio justifique que los contribuyentes vean disminuido el impuesto que tiene derecho a acreditar.

No existe una justificación a la luz de la garantía de equidad tributaria para que unos estén autorizados al acreditamiento del IVA al 100% y otros no, siendo que en ambos casos la capacidad contributiva de los sujetos es la misma, provocando un tratamiento inequitativo y una competencia desleal en el mercado, ya que unas empresas serán más competitivas que otras al tener un beneficio fiscal mayor.

9.4 POSICIÓN DE LA AUTORIDAD

Sobresimiento del Juicio

El juicio resulta improcedente, ya que por tratarse la norma impugnada de una disposición heteroaplicativa, el perjuicio que puede causar se resentirá sólo hasta el cierre del ejercicio, y por ende, debería sobreseerse el amparo.

Dificultad de Identificar el IVA

Hasta 1998, en la norma impugnada existía la posibilidad del prorrateo, utilizada cuando al contribuyente no le era posible identificar la parte de sus actividades por las que estaba obligado al pago del impuesto, hipótesis que se reflejaba con mucha frecuencia, presentándose al contribuyente la opción de calcular el porcentaje que significaran los actos por los que debía pagarse el tributo o se aplicara la tasa 0%, tomando en cuenta el valor de los actos que realizaba en su ejercicio, procediendo el acreditamiento sólo en ese porcentaje.

Lo anterior no solamente significaba una dificultad en el cálculo del impuesto acreditable, sino también la exacta determinación del impuesto correspondiente a las actividades gravadas, dificultad que se evita con la norma impugnada, la cual no es inequitativa, pues con ella, el legislador estableció un control sobre el acreditamiento que puedan realizar los contribuyentes sujetos a actividades mixtas, las cuales son distintas a las personas que están sujetas a alguna tasa contemplada en la ley o a la tasa 0%.

9.5 RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Improcedencia del Juicio

Son infundados los argumentos de la autoridad debido a que a la demanda de garantías se anexó original de la declaración complementaria al pago provisional del IVA correspondiente al mes de enero de 1999, que constituye el primer acto de aplicación en perjuicio de la agraviada del artículo referido, y por ende, acreditando plenamente el interés jurídico que le asiste para promover el juicio de amparo.

Asimismo, la aplicación del sistema de acreditamiento tiene lugar no solamente al realizarse la declaración del ejercicio, sino también al rendirse las declaraciones correspondientes a los pagos provisionales del tributo.

Solución a la garantía de proporcionalidad tributaria

El impuesto al valor agregado constituye una contribución indirecta esto es, lo entera una persona que tiene, no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que finalmente sea el consumidor el que lo pague.

La norma aplicable a partir de 1999, resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria porque no permite al contribuyente acreditar totalmente el impuesto que le hubiese sido trasladado correspondiente a la parte de los actos o actividades gravados.

En efecto, al aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norme citada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0%, no se le permite que el impuesto trasladado correspondiente a estos actos o actividades se acredite totalmente, sino que se le obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos gravados o a tasa 0% represente en el valor total de las actividades que realiza, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la cantidad a restar del impuesto causado.

Por tanto, tiene que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos al no permitirse el acreditamiento del total del impuesto que le fue retenido respecto de esos actos o actividades a pesar de poderse identificar.

Resolución a la garantía de equidad tributaria

La norma impugnada viola el principio tributario de equidad en virtud de que otorga un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en la misma situación fiscal.

En efecto, los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a la tasa del 0%, se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, cuando resulta identificable el impuesto acreditable que corresponde a los actos o actividades no exentos.

Sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo señalado, no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a la tasa del 0%.

Ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto a la tasa del 0%, y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que a otros, por una circunstancia ajena a aquella como es el efectuar actos o actividades exentos, se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que se aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan.

Consideración Final

Los actos de autoridad deben respetar las garantías del individuo, primordialmente las relativas a la legalidad, seguridad jurídica y audiencia, y en materia tributaria también la de equidad y proporcionalidad de los impuestos.

Este respecto incumbe al poder legislativo, toda vez que la autoridad está facultada a realizar los actos que le permita la ley, no importando que ésta sea contraria a la Constitución.

Sin embargo esta aparente legalidad se ve mermada cuando el particular ataca directamente la inconstitucionalidad de la norma, ya que al resultar fundada la petición, el acto deviene en inconstitucional, y por ende, no podrá afectar la esfera jurídica del individuo, como sucede con el artículo:

- 4º, fracción I, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto que permite un trato desigual en igualdad de circunstancias por causas ajenas a la capacidad contributiva del individuo, siendo necesario el decretar su inconstitucionalidad.

CAPITULO X

HACIA LA NUEVA LEY DEL IVA: REFORMA FISCAL INTEGRAL

La iniciativa de la nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, como era obvio, retoma varios artículos de la ley que se abrogarían, pero se mantiene en los mismos términos que la ley vigente (nueve capítulos) incorporándose nuevos artículos transitorios que establecen las reglas aplicables como consecuencia de la aplicación de esta nueva ley y queremos dar a conocer los principales cambios que se llevarían a cabo de ser aprobada por el Congreso.

10.1 TASA GENERAL AL 15%

Artículo 1

Este artículo introduce como tasa general la de 15%, dejando exclusivamente las exportaciones a la tasa del 0%.

Como consecuencia de que la aplicación de la tasa del 0% solo será para el caso de exportaciones ésta ya no será aplicable a:

La enajenación de:

- a) Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule.
- b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana.
- c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta.
- d) Ixtle, palma y lechuguilla.
- e) Tractores para accionar implementos agrícolas.
- f) Fertilizante, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, utilizados en la agricultura o ganadería.
- g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

La prestación de los siguientes servicios:

- a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos.
- b) Los de molienda o trituración de maíz o trigo.
- c) Los de pasteurización de leche, los prestados en invernaderos hidropónicos.
- d) Los de desepite de algodón en rama.
- e) Las de sacrificio de ganado y aves de corral.

f) Las de reaseguro.

Del uso o goce temporal de:

Maquinaria y equipo destinado a actividades agrícolas y para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

Con lo anterior se está dejando a la tasa general a los alimentos y medicinas, ya tan publicitado en los medios de comunicación, y se elimina la exención de pago de este impuesto, que existe en la actual legislación, a los contribuyentes personas físicas que realizan actividades empresariales de enajenación o prestación de servicios únicamente con el público en general, y siempre que sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no hubiera sobrepasado la cifra de \$1,455,922.00.

Por otro lado, con relación a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes, debido al monto máximo de ingresos que podrían alcanzar, quedaban dentro de la exención que se elimina, de tal suerte que a la entrada en vigor de esta nueva ley ya estarían obligados al traslado de este impuesto y, por supuesto, a su pago, aunque con un tratamiento especial.

10.2 TASA DEL 10% EN LA FRANJA FRONTERIZA NORTE DEL PAIS

Artículo 2

Se respeta la tasa de 10% para las operaciones celebradas por residentes en la franja fronteriza norte del país, con la excepción de la enajenación o concesión del uso o goce temporal de inmuebles, así como de vehículos sujetos a matrícula o registro mexicano, actos a los que sí le aplicaría la tasa del 15%

Es importante hacer notar que antes de la reforma, esta tasa aplicaba a las operaciones celebradas también en la franja fronteriza sur del país y con la reforma es exclusivamente a la del norte.

Para los efectos de este artículo, se consideran residentes en la franja fronteriza:

- I. Los contribuyentes con uno o varios locales o establecimientos en dicha franja, por lo que se refiere a los actos o actividades que realicen en dichos locales o establecimientos.**
- II. Los comitentes u otras personas que realicen los actos o actividades gravados por esta ley en la franja fronteriza, por conducto de comisionistas o personas que actúen por cuenta ajena con locales o establecimientos en dicha franja.**

10.3 FECHA DE PAGO DE LAS CONTRAPRESTACIONES

Artículo 3

La nueva ley pretende manejar la causación con base en el flujo del efectivo, es decir, se considera que la causación se da al momento de recibir el pago de la contraprestación, y por consiguiente, el impuesto al valor agregado (IVA) trasladado se considerará acreditable hasta que se encuentre efectivamente pagado.

A diferencia de la ley actual, en los casos de enajenación de bienes, prestación de servicios y el uso o goce temporal de bienes, el momento del pago del impuesto será hasta que se perciban las contraprestaciones pactadas.

Como consecuencia de lo anterior, se establece en este artículo, que cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considerará que el valor de la operación fue efectivamente pagado en la fecha de la expedición del mismo.

Cuando el adquirente emita títulos de crédito, se consideran una garantía del pago caso en el cual, se entiende que percibe el ingreso cuando éstos se liquiden o bien, cuando se transmita la propiedad de los mismos a un tercero.

10.4 REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, PAGAN CON BASE EN COEFICIENTE DE VALOR AGREGADO

Artículo 5

Mientras los pequeños contribuyentes se encuentren tributando como tales en el Impuesto sobre la Renta, la nueva LIVA les otorga un tratamiento especial para el pago del impuesto, consistente en pagar, en lugar del diferencial entre IVA trasladado y el acreditable, el monto que corresponda al valor agregado en sus bienes o servicios, determinado con base en un "coeficiente de valor agregado" sin acreditamiento alguno.

Para llevar a cabo lo anterior se da una lista de coeficientes de valor agregado por actividad y, en caso de que las actividades del contribuyente no estuvieran especificadas, un coeficiente de valor agregado general de 40%.

Así para las actividades empresariales de las cuales la nueva ley proporciona un listado, el coeficiente de 25%, de 45% en el caso del servicio público de transporte de pasajeros urbano y suburbano, y la general del 40%.

10.5 NUEVOS ACTOS SUJETOS A RETENCION DEL IMPUESTO Y MOMENTO DE RETENCION

Artículo 6

Se adiciona la obligación de retener este impuesto por parte de las personas morales que:

- I. Adquieran animales, vegetales o productos derivados de los mismos, no industrializados, salvo que la enajenación la realicen entidades paraestatales federales o sociedades mercantiles.
- II. Adquieran productos pesqueros de sociedades cooperativas.

Debido a que ahora la causación general del impuesto se da al momento de su pago, precisamente esa será la fecha en que deberá efectuarse la retención, la de su pago.

10.6 IVA ACREDITABLE Y REQUISITOS PARA SU ACREDITAMIENTO

Artículos 8, 9, 10 y 11

Se simplifica el procedimiento de determinación del IVA acreditable, entendiendo por impuesto acreditable un monto equivalente al del IVA efectivamente trasladado a los contribuyentes y el propio impuesto que ellos hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Tratándose de impuesto retenido, podrá acreditarse hasta que la retención esté efectivamente enterada.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta una diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

a. Impuesto identificado exclusivamente con actividades gravadas a la tasa del 15% o 0%.

Impuesto de actos o actividades gravadas (incluyendo importaciones)

Menos:

Impuesto trasladado, retenido (efectivamente pagado) y pagado en importaciones

Impuesto a pagar o saldo a favor

b. Impuesto identificado exclusivamente con operaciones no gravadas.

En estos casos el impuesto acreditable se debe considerar como un caso deducible.

c. Impuesto acreditable con operaciones mixtas.

El impuesto no identificable con operaciones gravadas o no gravadas solo se podrá acreditar en la proporción que representen las actividades gravadas respecto del total de las actividades que realice el contribuyente.

Para la determinación de la proporción se deben de excluir el valor de las operaciones siguientes: las correspondientes a importaciones temporales, la enajenación de acciones, moneda extranjera y onzas "troy", lingotes de oro y otros bienes que tengan un contenido de dicho metal mínimo del 80%.

Es importante hacer notar que el impuesto podrá acreditarse en un plazo máximo de dos meses posteriores al mes en que se hubiera pagado, y de no hacerlo se perderá el derecho a su acreditamiento hasta por el monto que podía haberlo hecho. Esto en razón del nuevo período de causación de este impuesto que será mensual.

Adicionalmente a los requisitos anteriores, deberá:

- Corresponder a actos estrictamente indispensables para la realización de sus actividades.
- Acreditarse en proporción a la deducibilidad de la erogación para el ISR, cuando sea parcialmente deducible.
- Acreditar a 100% el identificado con operaciones gravadas.
- Abstenerse de acreditar el que corresponde a actos o actividades exentas.
- Cuando se tengan actos gravados y exentos, acreditar el IVA no identificado con cualesquiera de estas actividades, en la proporción que representen los actos gravados con respecto al total de actos del contribuyente.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se asimilan a las actividades gravadas por esta ley, y por ende, acreditamiento a 100% del impuesto trasladado, la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo.
- II. Las acciones
- III. La moneda extranjera, así como las de piezas de oro y plata que hubieran tenido tal carácter y las de piezas denominadas "onza troy".
- IV. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- V. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales, cuyo contenido mínimo de dicho material sea de 80%.

- VI. Los intereses, las operaciones financieras derivadas a que se refiere el Código Fiscal de la Federación y las importaciones temporales.

10.7 CAUSACIÓN DEL IMPUESTO Y FECHA DE PAGO

Artículo 12

Con la finalidad de agilizar la recaudación, el impuesto se calculará por cada mes de calendario y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

En el caso de pagos trimestrales que se contemplan en la actual ley, los pagos se deben hacer en las mismas fechas.

10.8 SALDOS A FAVOR-COMPENSACION O DEVOLUCIÓN

Artículo 13

Debido a que, como ya se comentó, el período de causación es mensual, ya no hay posibilidad de acreditar, en el siguiente mes, los saldos a favor. En su caso lo que procederá será su compensación contra el pago de meses posteriores y sólo en el caso de que no se hubiera podido compensar en los siguientes cinco meses, se podrá solicitar su devolución.

La regla anterior tiene su excepción cuando el saldo a favor provenga de las erogaciones realizadas conforme a un programa de inversión, de exportaciones, o de la adquisición de bienes cuyo monto sea equivalente a 40% o más del valor total de los bienes que los contribuyentes hubieran adquirido en el período de doce meses inmediato anterior, sin considerar las inversiones, caso en el cual sí podrá solicitarse la devolución mensualmente.

De igual forma podrán solicitar su devolución mensual los contribuyentes en la franja fronteriza norte por los actos que realicen en dicha franja, siempre que más de 50% de sus actividades estén gravadas a la tasa del 15%, entre otros requisitos.

10.9 DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES

Artículo 14

En el caso de que se reciban devoluciones o se otorguen descuentos y bonificaciones, los contribuyentes deberá disminuir el impuesto correspondiente del IVA trasladado en el mes en que se otorgue el descuento, la bonificación o se reciba la devolución.

- IVA trasladado
- (-) IVA restituido
- (=) IVA trasladado neto
- (-) IVA acreditable
- (=) IVA a cargo o a favor

Por el contrario, el contribuyente que devuelva o reciba el descuento y bonificaciones, deberá ajustarse a su IVA acreditable y si las cantidades restituidas fueran superiores pagar, junto con el IVA trasladado, las diferencias:

- IVA trasladado
- (-) IVA acreditable
- (-) IVA restituido
- (=) IVA acreditable neto
- (=) IVA a cargo o a favor

Lo anterior no es aplicable cuando se trate de actos a los que se les hubiera efectuado retención. En este caso deberá presentarse la declaración complementaria del mes de que se trate.

CONCLUSIONES

1. La nueva mecánica de acreditamiento vigente a partir de 2000, es acertada para los contribuyentes que realizan actividades mixtas ya que el régimen anterior se establecían prerrogativas que las llevaban a acreditar IVA por un importe mayor al que en realidad debería corresponderles.

2. Las disposiciones reglamentarias contenidas en la Resolución Fiscal Miscelánea son afortunadas y adecuadas por lo siguiente:

a) En cuanto al acreditamiento del IVA retenido, por establecer obligaciones que rebasan lo estipulado en la ley al desfasar por un mes o trimestre según corresponda el acreditamiento a que tienen derecho los contribuyentes, lo que desde luego conlleva a que estos tengan que absorber el costo financiero al no permitírseles el acreditamiento en su totalidad.

b) En cuanto al factor de acreditamiento en base a los tres últimos ejercicios, ya que por una parte esta disposición nunca les aplicará a los contribuyentes que realizan actividades mixtas, y que por otra parte a los contribuyentes que realizan actividades 100% gravadas, nunca ejercerán esta opción ya que mes a mes su porcentaje de IVA acreditable será del 100%

3. Resultan en extremo complejas las disposiciones que deben cumplir los contribuyentes que realizan actividades mixtas.

4. En materia de devoluciones y compensaciones de saldos a favor es del todo injusto el actual procedimiento, ya que no se reconoce la antigüedad que puedan tener los saldos a favor. Hasta 1999 se reconocía la antigüedad de los saldos a favor, de tal manera que un saldo a favor antiguo gozaba de una mayor actualización, ahora eso se ve eliminado por el efecto de que saldos a favor de ejercicios anteriores, sólo se podrán aplicar en declaraciones de pagos provisionales o del ajuste del ejercicio con lo cual ya no hay posibilidad de reconocer la actualización que por derechos generaron esos saldos a favor antiguos o provenientes de períodos anteriores.

5. El nuevo esquema de la esperada Reforma Fiscal Integral para 2002, contempla aspectos positivos tales como:

a) Las exportaciones seguirán tributando a la tasa del 0%.

b) La nueva Ley pretende manejar la causación del impuesto con base en el flujo de efectivo, es decir que se causará en el momento de recibir el pago de la contraprestación.

c) El régimen de los pequeños contribuyentes pagará con base en un coeficiente de valor agregado.

c) Se simplifica el procedimiento de determinación del IVA acreditable.

d) El periodo de causación del impuesto será mensual.

Así mismo no del todo resulta positivo dicha Reforma Fiscal Integral, ya que al ser su fin eminentemente recaudatorio, se limitan cuestiones específicas que rebundan en perjuicio de los contribuyentes, tales como: sino acredito en un mes los saldos a favor, ya no hay posibilidad de acreditar en el siguiente mes.

Finalmente he de reiterar la importancia de que las autoridades fiscales emitan disposiciones claras y sencillas para que los contribuyentes cumplan en forma correcta y oportuna con las obligaciones a que están sujetos en materia no sólo de IVA sino en todos los demás impuestos a que están sujetos por la realización de sus actividades.

BIBLIOGRAFÍA

Aguilar Álvarez Javier. *La Garantía de Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, séptimo número extraordinario, México

Arriaga Mayer, Eugenio. *La Responsabilidad Solidaria en el Derecho Tributario*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Quinto número extraordinario, México

Arrija Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, 1984

Arrija Vizcaíno, Adolfo. *Los Efectos de los Impuestos*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Quinto número extraordinario, México

Campos Chacón, Sergio Alberto. *Enseñanza del Derecho y Metodología Jurídica*. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1992

Código Fiscal de la Federación 2000 y 2001 Correlacionado, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000 y 2001

De la Garza Sergio F. *La Determinación de la Obligación Tributaria*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarto número extraordinario. México

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa Noriega Editores. México, 2001

Domínguez Orozco, Jaime. *Pagos Provisionales del IVA, con Casos Prácticos*. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2001

Gutiérrez y González Ernesto. *Derecho de las Obligaciones*. Editorial Porrúa, México, 1998

IDC Información Dinámica de Consulta. Revista quincenal, México, 2000, 2001

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2000 y 2001 Correlacionada, Ediciones Fiscales ISEF, México. 2000 y 2001

Ley del Impuesto sobre la Renta 2000 y 2001 Correlacionada, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000 y 2001

Martínez Gutiérrez, Javier. *Aspectos Prácticos sobre la Retención del IVA en el Pago de Honorarios*. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000

Martínez Gutiérrez, Javier. *IVA Acreditable 2000*. Ediciones Fiscales ISEF. 2ª. Edición. México, 2001

Martínez López, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*. ECASA; México, 1979

Méndez Berman, León. *El Tribunal Fiscal*. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1984

Molina Aznar, Victor. *Detalles Fiscales que usted debe saber*. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000

Pérez Inda, Luis M. *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Fiscales ISEF, 3ª. Edición. México, 2001

Pérez Inda, Luis M. *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Fiscales ISEF. México, 2001

Prontuario de actualización Fiscal PAF, Revista Quincenal. México, 2000, 2001

Resolución Miscelánea Fiscal 2000, Diario Oficial de la Federación, Marzo de

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harla. México, 1983

Sainz de Bujanda, Fernando. *Los Sujetos de la Obligación Tributaria*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segundo número extraordinario, México, 1970