



Julio 2016 Comisión Fiscal

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Presidente Consejo
Directivo

**“PROPORCIÓN DE IVA ACREDITABLE Y
AJUSTE POR EL DESTINO DE LAS
INVERSIONES”**

C.P.C. y M. I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente
General

ANTECEDENTES

La determinación del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentra establecido en los artículos del 5 al 5-D. Los artículos del 5-A al 5-C fueron adicionados a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 7 de junio de 2005, fecha en que fueron derogados sus similares artículos del 4-A al 4-C, así mismo se adicionó el artículo 5-D en el cual se contienen las disposiciones del artículo 5 antes de la reforma, ya que el artículo 5 tomó parte del contenido del artículo 4 vigente hasta antes de la reforma.

C.P.C. y M.I. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad

Al respecto hubo dos reformas, la primera de ellas al adicionar de nueva cuenta los artículos del 4-A al 4-C mediante su publicación en el DOF el primero de diciembre de 2004 después de que se dio a conocer la jurisprudencia 114/2004 en la que se resolvió que el sistema de acreditamiento previsto en la fracción III del artículo 4 de la LIVA vulneraba el principio de proporcionalidad tributaria, sin embargo como en el proceso legislativo se tornó inconstitucional, es que en un nuevo proceso legislativo se derogaron los numerales alfabéticos del artículo 4 pasando su contenido a los numerales alfabéticos del artículo 5.

C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

MARCO JURÍDICO

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA)

“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”

INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes tienen el derecho de acreditar contra el IVA trasladado el IVA acreditable derivado de la adquisición de bienes, servicios, inversiones o importaciones, mediante el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 5 de la propia LIVA, sin embargo cuando los contribuyentes realicen actividades gravadas y exentas para efectos de la LIVA, éstos deberán de determinar la proporción que podrán acreditar del impuesto que hayan pagado a sus proveedores de bienes o servicios así como el pagado en la importación, así mismo cuando las inversiones sean parcialmente deducibles para el Impuesto Sobre la Renta (ISR) de igual forma será parcialmente acreditable el IVA pagado.



ccpugd@ccpugd.org.mx

DESARROLLO:

El artículo 5 fracción V de la LIVA establece que cuando los contribuyentes realicen operaciones gravadas a la tasa general o la tasa del 0% y además exentas, estos deberán de proceder de tres formas diferentes según sea el caso:

- a) El IVA pagado en la adquisición de bienes, servicios, uso o goce temporal o el pagado en la importación que se utilicen exclusivamente para realizar actividades gravadas por el impuesto, éste será acreditable en su totalidad.
- b) El IVA pagado en la adquisición de bienes, servicios, uso o goce temporal o el pagado en la importación que se utilicen exclusivamente para realizar actividades por las que no se deba de pagar el impuesto (actos exentos), éste no será acreditable, y
- c) Cuando los bienes, servicios, uso o goce temporal, o inversiones se utilicen indistintamente para realizar actividades gravadas y exentas, el impuesto pagado solo será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas.

Para determinar la proporción de IVA acreditable existen dos procedimientos, el establecido en los artículos 5 fracción V incisos C y D numeral 3 en concordancia con el artículo 5-A de la LIVA en los que se señala que la proporción se debe determinar con base a los ingresos del mes en que se efectuó el acreditamiento, y como opción el procedimiento establecido en el artículo 5-B de la propia LIVA en el que se señala que para determinar la proporción se deben utilizar las cantidades del año de calendario inmediato anterior.

Lo anterior se puede ejemplificar de la siguiente forma.

Supongamos que un contribuyente en el mes de marzo tuvo las siguientes operaciones:

		Proporción
Ingresos gravados	\$ 2,760,000.00	0.6891
Ingresos exentos	<u>\$ 1,245,000.00</u>	0.3109
Total de ingresos	<u><u>\$ 4,005,000.00</u></u>	
IVA pagado por:		
Gastos	\$ 275,000.00	
Inversiones	<u>\$ 320,000.00</u>	
Total de IVA pagado	<u><u>\$ 595,000.00</u></u>	

El IVA pagado por los gastos de conformidad al artículo 5 fracción V inciso C será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas respecto del total de actividades del contribuyente:

IVA pagado por gastos	\$ 275,000.00
Proporción de actividades gravadas	<u>0.6891</u>
IVA Acreditable (b)	<u><u>\$ 189,502.50</u></u>

Por su parte el inciso D de la fracción V del artículo 5, establece que el IVA pagado por la adquisición de inversiones o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que las inversiones tengan para realizar las actividades, esto es si se utilizan únicamente en actividades gravadas, el IVA será acreditable al 100%, por otro lado si se utilizan únicamente en actividades exentas no será acreditable, sin embargo si se utilizan de forma indistinta en actividades gravadas y exentas el IVA pagado será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas del total de operaciones, debiendo efectuar un ajuste cuando se altere el destino de las inversiones.

Continuando con el ejemplo, supongamos que las inversiones adquiridas son utilizadas por el contribuyente de manera indistinta para actividades gravadas y actividades exentas, por lo tanto el IVA acreditable será:

IVA pagado en inversiones	\$	320,000.00
Proporción de actividades gravadas		0.6891
IVA Acreditable (a)	\$	<u>220,512.00</u>
IVA no acreditable	\$	<u>99,488.00</u>
Total de IVA acreditable del mes de Marzo (a-b)	\$	410,015.00

Cabe señalar que el IVA no acreditable deberá registrarse como una deducción autorizada para efectos de ISR.

El artículo 5-A establece que si en los meses posteriores la proporción utilizada en el acreditamiento del IVA pagado por las inversiones se modifique en más de un 3%, el acreditamiento deberá ser ajustado.

Prosiguiendo con el ejemplo, supongamos que en el mes de julio el contribuyente tuvo las siguientes operaciones:

		Proporción
Ingresos gravados	\$ 2,690,000.00	0.6205
Ingresos exentos	\$ 1,645,000.00	0.3795
Total de ingresos	\$ 4,335,000.00	

Determinación de la modificación:

Proporción utilizada en marzo	0.6891
Proporción de julio	0.6205
Diferencia	0.0686
% de modificación	10%

Como se puede apreciar la modificación de la proporción determinada en el mes que se adquirieron las inversiones y se acreditó el IVA con respecto al mes de julio fue superior al 3%, por lo que se deberá proceder de la siguiente forma:

Estimemos que el porcentaje máximo de deducción para efectos de ISR de las inversiones adquiridas en el mes de marzo es del 10% (deducción de inversiones), por lo que se deberá realizar el cálculo siguiente:

Determinación del ajuste Art. 5-A

IVA pagado en inversiones	\$	320,000.00
Por ciento máximo de deducción LISR		10%
Monto obtenido (fracción I inciso A)	\$	32,000.00
Entre 12 (fracción I inciso B)	\$	2,666.67
Proporción utilizada en marzo (inciso C)		0.6891
Cantidad determinada inciso C	\$	1,837.60
Cantidad determinada inciso B	\$	2,666.67
Proporción de julio (inciso D)		0.6205
Cantidad determinada inciso D	\$	1,654.67
Cantidad determinada inciso C	\$	1,837.60
Cantidad determinada inciso D	\$	1,654.67
Cantidad a reintegrarse	\$	182.93

De conformidad con éste cálculo se deberá pagar en declaración complementaria \$ 182.93 más actualización.

Tratándose de personas morales, al presentar la declaración complementaria se deberá cambiar el factor de la proporción utilizada resultante del cálculo del ajuste, y pagar el importe del ajuste más la actualización.

Tratándose de personas físicas, toda vez que en el Servicio de Declaraciones es un formulario simplificado, no se captura la proporción, el contribuyente deberá de capturar el IVA acreditable ajustado previamente determinado en papeles de trabajo y pagar el IVA correspondiente al ajuste y su respectiva actualización.

En el caso de que la proporción de las actividades gravadas se incrementen en relación con las exentas, se deberá observar el mismo procedimiento, pero en éste caso para incrementar el acreditamiento del IVA, el cual también es sujeto de actualización.

En éste supuesto se pueden presentar dos casos:

- a) Si en el periodo por el que se presente la declaración complementaria por el ajuste se había determinado un impuesto a cargo, la diferencia de acreditamiento generará un pago de lo indebido, el cual podrá ser compensado o solicitado en devolución.
- b) Si en el periodo por el que se presente la declaración complementaria por el ajuste se había determinado un saldo a favor, dicho saldo se incrementará por el importe del ajuste.

En el caso de personas morales en el llenado de la declaración mensual correspondiente, en el Servicio de Declaraciones, se encuentra el espacio para añadir el importe de IVA acreditable actualizado derivado del ajuste según la imagen siguiente:

IVA trasladado por adquisiciones de bienes distintos de las inversiones, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilizan exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	<input type="text"/>	IVA acreditable de bienes utilizados indistintamente para realizar actos o actividades gravados y actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto	<input type="text" value="410,015"/>
IVA pagado en la importación por adquisición de bienes distintos de las inversiones, adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilizan exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	<input type="text"/>	IVA acreditable	<input type="text" value="410,015"/>
IVA trasladado por la adquisición de inversiones destinadas exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	<input type="text"/>	Monto acreditable actualizado a incrementar derivado del ajuste	<input type="text" value="183"/>
IVA pagado por la importación de inversiones destinadas exclusivamente para realizar actos o actividades gravados	<input type="text"/>	Total de IVA acreditable del periodo	<input type="text" value="410,198"/>
Total de IVA correspondiente a actos o actividades gravados	<input type="text" value="0"/>		

Campo para ajuste
↓

Para efectos de las personas físicas se deberá capturar en el campo de IVA acreditable el monto del IVA acreditable adicionado con el ajuste actualizado.

Por otro lado el artículo 5-B de la LIVA otorga la facilidad de que los contribuyentes opten por utilizar la proporción determinada con las cantidades correspondientes al ejercicio inmediato anterior, por lo que usando dicha proporción histórica no será necesario estar calculando los ajustes a que obliga el artículo 5-A fracción V incisos C y D numeral 3, el procedimiento que decidan utilizar los contribuyentes no podrán variarlo en 60 meses, contados a partir del mes en que se ejerció la opción.

Sin embargo de acuerdo al artículo 22-A del RLIVA, señala que si los contribuyentes que hayan aplicado el procedimiento del artículo 5-A fracción V incisos C y D numeral 3, podrán optar por el tratamiento establecido en el artículo 5-B, para lo cual deberá presentar declaraciones complementarias y pagar los importes que en su caso resulten a cargo.

CONCLUSIÓN

Como ha quedado explicado existen dos procedimientos para determinar el IVA que los contribuyentes pueden acreditar, cuando los mismos desarrollan actividades gravadas y exentas y que el destino de las inversiones realizadas es indistinto, el primero es por mandato de ley, considerando los datos correspondientes al mes en que se realizaron las inversiones y se pretende efectuar el acreditamiento, lo cual conlleva a que las cifras utilizadas en el cálculo corresponden a la realidad inmediata del contribuyente, (artículo 5-A) sin embargo dicho procedimiento implica llevar un estricto control mes a mes de la proporción que las actividades gravadas representan de las exentas y compararla con la proporción determinada y utilizada en el mes que se adquirieron las inversiones, lo cual puede resultar una carga administrativa fuerte, sobre todo si se trata de contribuyentes que con frecuencia adquieren ese tipo de inversiones o inversiones de larga duración, y el segundo procedimiento el cual es por opción (artículo 5-B) permite determinar una proporción tomando en consideración el valor de las actividades correspondientes al ejercicio inmediato anterior, lo cual tomando en cuenta las variaciones de la economía y de los mercados puede resultar que sea muy diferente la proporción histórica a la proporción de cada mes, sin embargo se evita estar calculando dicha proporción de forma mensual y tal vez de estar presentando declaraciones complementarias, por lo que cada contribuyente debe realizar un análisis sobre qué procedimiento le conviene más tanto financiera como administrativamente.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE:	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO:	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>