



IVA: Momento en el que se considera efectivamente pagado en función a quién tiene la obligación de retenerlo y enterarlo



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio de Miramontes Soto y Asociados, S.C.

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y consultoría corporativa
Tiene 30 años en la firma

INTRODUCCIÓN

El pasado viernes 8 de enero de 2016 a las 10:10 horas, se publicó en el *Semanario Judicial de la Federación*, la tesis XVI.1o.A.71 A (10a.), dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, del Décimo Sexto Circuito, bajo el rubro: VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE EL IMPUESTO RELATIVO SE CONSIDERA “EFECTIVAMENTE PAGADO” PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN, EN FUNCIÓN DEL SUJETO QUE TIENE LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO Y ENTERARLO.

Por medio de ésta, se establece la interpretación de dicho órgano colegiado, acerca de la expresión “efectivamente pagado”, contenida particularmente en la fracción III del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

(LIVA), y mediante la cual, dicho Tribunal afirma, de manera inexacta, que el momento en el cual el impuesto se estima “efectivamente pagado” depende del tipo de contribuyente; es decir, si el adquirente del bien o servicio es o no, uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1-A de la LIVA.

En ese sentido, ese órgano argumenta, de manera parcialmente fundada, que “si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1-A aludido, entonces está obligado a retener el impuesto que se le trasladó por el hecho imponible, así como a declararlo y enterarlo ante la autoridad hacendaria (lo que es fundado), de modo que, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo, cuando podrá calificarse como “efectivamente



pagado”, para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva (lo que resulta infundado, como se explica más adelante); agregando que, en el supuesto contrario, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquirente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado (lo que resulta parcialmente fundado, ya que la causación y pago del impuesto se encuentra sujeta a la percepción efectiva del precio o contraprestación pactados), con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra “efectivamente pagado” el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final (lo que resulta infundado, al no existir disposición alguna que condicione el acreditamiento al hecho de que el contribuyente declare y entere el impuesto causado).

La tesis en cita, es del tenor siguiente:

VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE EL IMPUESTO RELATIVO SE CONSIDERA “EFECTIVAMENTE PAGADO” PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN, EN FUNCIÓN DEL SUJETO QUE TIENE LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO Y ENTERARLO. El impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que grava: **a)** la enajenación de bienes; **b)** la prestación de servicios independientes; **c)** el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes; o, **d)** la importación de bienes o servicios, y debido a su mecánica especial, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero. Así, el artículo 1o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé un sistema especial de retención y entero del tributo, conforme al cual, en determinados casos, la obligación correspondiente no es a cargo del enajenante del bien o del prestador del servicio, sino del propio contribuyente que lo adquiere o recibe. Por otra parte, de los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de ese ordenamiento se sigue que la expresión “efectivamente pagado”, aplicable al impuesto referido como requisito para la procedencia de su acreditamiento o devolución se actualiza: **a)** en el momento en que el bien o el servicio correspondiente se paga en efectivo –sea en numerario o en electrónico–; **b)** en la fecha de cobro del cheque o cuando el contribuyente transmite

ese título de crédito a un tercero; y, **c)** cuando se declara y entera ante la autoridad hacendaria. **En consecuencia, el momento en que el impuesto se estima “efectivamente pagado” depende del tipo de contribuyente, es decir, si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1o.-A aludido, entonces está obligado a retener el impuesto que se le trasladó por el hecho imponible, así como a declararlo y enterarlo ante la autoridad hacendaria, de modo que, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo, cuando podrá calificarse como “efectivamente pagado”, para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva.** Por el contrario, si la persona a la que se repercute el impuesto al valor agregado no es un contribuyente de los establecidos en el último de los numerales mencionados, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, **porque el adquirente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra “efectivamente pagado” el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final.**

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 41/2015. Administradora Local Jurídica de Celaya, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya. 27 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Nelson Jacobo Mireles Hernández.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 32/2015. Administradora Local Jurídica de Celaya, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya. 3 de septiembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Ariel Alberto Rojas Caballero. Secretario: Javier Cruz Vázquez.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 60/2015. Administradora Local Jurídica de Celaya, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la Administración Local de Auditoría Fiscal de Celaya. 1 de octubre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Manuel Estrada Jungo. Secretario: Nelson Jacobo Mireles Hernández.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de enero de 2016 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

No. de Registro 2010796. Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Materia administrativa. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis XVI.Io.A.71 A (10a.). Tesis aislada. Publicación: viernes 08 de enero de 2016 10:10 h.

(Énfasis añadido.)

CONSIDERACIONES LEGALES

Sujetos y objeto del impuesto

Como es de explorado Derecho, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la LIVA se desprende con meridiana claridad que el objeto de este impuesto es la realización de los actos o actividades que en dicho numeral se precisan (enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; y, la importación de bienes y servicios), y que los sujetos del impuesto lo son las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen tales actos o actividades.

Entonces, el hecho generador o hipótesis de causación del tributo es la realización de los actos o actividades que se indican por los sujetos del tributo, en territorio nacional, motivo por el cual, y en vía de consecuencia, el impuesto se causa en el momento en el que el sujeto pasivo realiza la conducta (el acto o actividad) prevista por la ley, como hipótesis de causación, con independencia al momento en el que la propia norma establezca como periodo o fecha de pago, y al hecho de que se traslade o no, el impuesto al consumidor final o adquirente de los bienes o servicios.

Lo anterior, pues conforme, al propio dispositivo, se entiende por traslado del impuesto:

...el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A o 3, tercer párrafo de la misma.

El artículo 1 en cita, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, **las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:***

I. *Enajenen bienes.*

II. *Presten servicios independientes.*

III. *Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*

IV. *Importen bienes o servicios*

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

*El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas **de un monto equivalente al impuesto** establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3, tercer párrafo de la misma.*

(Énfasis añadido.)

Noción de “efectivamente pagado”

Con el objetivo de interpretar el alcance de la expresión “efectivamente pagado”, debemos de partir de lo que la propia ley establece para la expresión “efectivamente cobradas”, al referirse a las contraprestaciones pactadas, como valor de los actos o actividades objeto del tributo.

Así, para esto basta acudir a lo que dispone el artículo 1-B de la LIVA, mediante el cual se establecen los diversos supuestos en los que, para efectos de la citada ley, las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas.

Así, conforme a dicho dispositivo, entre otros supuestos, se tiene que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.



Esto, en el entendido que, cuando la contraprestación se pague mediante cheque, se considerará que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado (IVA) trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Por su importancia, a continuación se reproduce el artículo 1-B, antes invocado, como sigue:

Artículo 1-B. *Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.*

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 considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al

valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

(Énfasis añadido.)

Del contenido del dispositivo en cita, se desprende con meridiana claridad que tanto el precio o la contraprestación pactada, así como, el IVA correspondiente, se entenderán efectivamente pagados (por el adquirente de los bienes o servicios) cuando, en términos generales, el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones, entre las que se encuentran: el pago en efectivo; en bienes o en servicios, entre otros supuestos permitidos por la ley, como podría ser inclusive la figura de la compensación.

Como se aprecia, ese numeral **no dispone en modo alguno**, que si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1-A aludido, *el impuesto al valor agregado trasladado y retenido, se considerará como efectivamente pagado, hasta el momento en el que se declare y entere el tributo respectivo.*

Concepto de acreditamiento y requisitos de procedencia

Como es bien sabido, el artículo 4 de la LIVA dispone que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por "impuesto acreditable" el IVA que haya sido trasladado al contribuyente, y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Asimismo, es importante tener presente que, en cuanto a los requisitos para que proceda el acreditamiento del IVA, es también de explorado Derecho que el artículo 5 de la ley de la materia establece, entre otros, que las erogaciones deben ser estrictamente indispensables para realizar las actividades gravadas (fracción I); que el IVA haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales respectivos (fracción II); que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate (fracción III), y que tratándose del IVA



trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1-A de la LIVA, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. *En el entendido que, el impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención (fracción IV).*

Ahora bien, para dilucidar el alcance del requisito en la fracción III del artículo 5 antes invocado, mediante el cual se exige que el que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, es necesario acudir a una interpretación histórica de dicha disposición.

Primero, es útil recordar que a partir del 1 de enero de 2003 se introdujo una reforma a la LIVA para incorporar en su texto el procedimiento de pago del impuesto sobre una base de **flujo de efectivo**, reformándose en consecuencia diversos dispositivos de dicho cuerpo normativo como es el caso de los artículos 11, 17 y 22 para establecer el momento del pago del impuesto en el caso de la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, respectivamente, asociándolo al momento efectivo del cobro del precio o de la contraprestación pactada, así como, la fracción III del mencionado artículo 5, para establecer, de manera congruente, el requisito de que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado para efectos de su acreditamiento.

En efecto, y como bien se explica en la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el ejercicio fiscal de 2003:

*...el sistema sobre la base de flujo de efectivo consiste en que el impuesto se causa hasta el momento en el que los contribuyentes efectivamente cobran el precio o contraprestación pactados y hasta por el monto de los mismos y, como consecuencia de ello, el impuesto se traslada cuando los contribuyentes cobran y sobre el monto de lo efectivamente cobrado; por tanto, el adquirente acredita el impuesto hasta que paga el IVA que le trasladan. Es decir, la persona a quien se le efectúa el traslado, **únicamente lo podrá acreditar hasta que efectivamente pague la contraprestación y hasta por el monto del impuesto efectivamente trasladado**, no obstante que con anterioridad al pago hubiese recibido el comprobante de la operación.*

De lo anterior, es fácil advertir que la expresión **“efectivamente pagado”** contenida en la fracción III del dispositivo antes invocado, se refiere al hecho de que el precio o contraprestación pactados –incluyendo desde luego el impuesto trasladado–, hayan sido efectivamente pagados por el adquirente de los bienes o servicios (deudor) al contribuyente del impuesto, en este caso, quien realiza la enajenación, la prestación del servicio o el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes de que se trate (acreedor).

De ahí, que tal expresión no puede referirse, como de manera inexacta se afirma en la tesis que se comenta, al hecho de que tratándose del impuesto trasladado y retenido, será hasta que éste se declare y entere al fisco federal, “cuando podrá calificarse como **efectivamente pagado**, para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva”, confundiendo de esta forma, el momento efectivo del pago de la contraprestación pactada e impuesto traslado, por parte del adquirente de los bienes o servicios, con el momento del entero del impuesto que en su caso se hubiere retenido, al tratarse de situaciones de hecho distintas que ocurren además en momentos distintos.

Para una mejor comprensión de lo que se dice, basta con recordar que la retención del impuesto procede hasta el momento en el que el precio o contraprestación pactada han sido efectivamente pagados por el retenedor, en este caso, el adquirente de los bienes o servicios de que se trate, y hasta el monto de lo efectivamente pagado, atento a lo que a su vez dispone el penúltimo párrafo del artículo 1-A de la LIVA, que a la letra dice:

Artículo 1-A. ...

...

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

(Énfasis añadido.)

Dicho de otra forma, para que surja la obligación de retener y enterar el impuesto, debe necesariamente existir pago del precio o contraprestación pactados, lo que procederá sobre el monto de lo efectivamente pagado.

Desde luego, es importante señalar que, tal y como lo dispone la fracción IV del artículo 5 de la LIVA, tratándose del IVA trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1-A de la propia ley, **será un requisito adicional** para que proceda su acreditamiento, el hecho de que dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma; en el entendido que, el impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado hasta en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención respectiva. Disposición que fue adicionada a la LIVA como un requisito adicional para el acreditamiento, a partir de la reforma fiscal que entró en vigor en el año 2005, es decir, dos años después de haberse adoptado el régimen de flujo de efectivo que se comenta.

O sea, para que en estos casos proceda el acreditamiento se requiere, primero, que el precio o contraprestación pactados y por ende, el IVA trasladado correspondiente, **se encuentren efectivamente pagados** (por el adquirente de los bienes o servicios); y, segundo, que el impuesto que en su caso se hubiere retenido, **se encuentre declarado y enterado** por el adquirente de los bienes o servicios (retenedor), en el entendido que, dicho impuesto podrá ser acreditado hasta en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero respectivo.

CONCLUSIÓN

Por las consideraciones legales y reflexiones contenidas en el presente artículo, es dable afirmar que resulta inexacta, por infundada, la afirmación que se hace en la tesis que se comenta, en cuanto a que el momento en el que el impuesto se estima "efectivamente pagado" depende del tipo de contribuyente, es decir, si el adquirente del bien o servicio es o no, uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1-A de la LIVA.

Además, cabe mencionar que para ello se argumenta, también de manera infundada, que:

*...si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1-A aludido, entonces, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo, cuando podrá calificarse como **efectivamente pagado**, para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva...*

(Énfasis añadido.)

Dado que, como se ha visto, nada tiene que ver el tipo de contribuyente, en cuanto a su carácter de retenedor o no de dicho impuesto, para calificar al impuesto trasladado, retenido y enterado, como "efectivamente pagado"; habida cuenta que, para que surja la obligación de retener el impuesto trasladado, en los supuestos previstos por la ley, necesariamente se requiere que primero haya un pago efectivo del precio o contraprestación pactada y, por ende, del IVA trasladado, por parte del adquirente de los bienes o servicios de que se trate.

Por lo que, contrario a lo que se afirma en la tesis que se comenta, el entero de la retención efectuada no es un elemento que permita calificar como "efectivamente pagado" el tributo de que se trate, para efectos de su acreditamiento, sino más bien, se trata de un requisito adicional establecido por el legislador, para que proceda éste.

Por último, también resulta inexacta la afirmación que se contiene en la parte final de la tesis que se comenta, por infundada, pues si bien es cierto que en los actos o actividades que no se encuentran sujetos a retención, el impuesto trasladado se considerará efectivamente pagado en el mismo evento en el que ocurra su traslado, siempre y cuando el precio o contraprestación pactados se encuentren efectivamente pagados; también lo es que no existe disposición legal alguna que establezca que el acreditamiento del impuesto se encuentra supeditado a que "el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final". Esto último, no existe ni siquiera en los casos de retención, pues en éstos, es el retenedor y no el contribuyente del impuesto, quien realiza el entero ante el fisco federal.

Por todo lo hasta aquí comentado, sin duda se les pretende dar un alcance indebido a las disposiciones anteriormente invocadas, más allá de lo establecido por el legislador. •