

Fiscal

Diciembre 2017

Boletín de Investigación de la Comisión Técnica Fiscal

Núm. 62

08

Acreditamiento del IVA

PRESENTACIÓN

Las autoridades fiscales han fortalecido su análisis para autorizar la procedencia del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA), que en consecuencia disminuye el monto del impuesto a pagar; o bien, genera saldos a favor susceptibles de ser solicitados en devolución o compensados por el contribuyente.

En ese análisis, al limitar los derechos del contribuyente llegan a surgir controversias eminentemente técnicas, tal es el caso del acreditamiento del impuesto, tratándose de erogaciones y pagos efectuados en el contexto de una concesión otorgada por el Estado.

Por el C.P.C. y P.C.FI. Pedro Solís Cámara Jiménez Canet

 SOLÍS CÁMARA Y CIA.
Asesores Fiscales

2016 – 2018

Presidente

C.P.C. y P.C.CA. Rosa María Cruz Lesbros

C.P.C. Fernando Taboada Solares

**Vicepresidente Interino de Desarrollo y
Capacitación Profesional**

L.C.P. Luis B. Madrigal Hinojosa

Director Ejecutivo

Comisión Fiscal

Presidente

C.P. y P.C.FI. Raúl Morales Medrano

Vicepresidente

C.P. y P.C.FI. Santos Emilio Briz Pintos

Coordinador de Cursos

L.C.P. y P.C.FI. Miguel Ángel Tavares Sánchez

Secretaría

C.P.C. y P.C.FI. Leticia Miriam Islas Benítez

Integrantes

C.P.C. y P.C.FI. José Martín Aguayo Solano

C.P. Roberto Álvarez López

C.P. y P.C.FI. Eduardo Arizmendi Salcido

Lic. Raúl Bolaños Vital

C.P.C. y P.C.FI. Alberto Gabriel Cárdenas González

C.P. y P.C.FI. Alberto Guillermo Castelló Durán

Lic. Ulises Castilla Flores

L.C. y P.C.FI. Damián Cecilio Torres

C.P. y P.C.FI. Pablo Cervantes García

C.P.C. y P.C.FI. Alfredo Cobix Carbajal

Lic. Pablo Javier Corvera Caraza

C.P.C. y P.C.FI. Agustín Durán Escamilla

C.P.C. y P.C.FI. Leopoldo Escobar Latapí

L.C. Gerardo García Campa

C.P.C. y P.C.FI. José Alfredo García López

C.P.C. y P.C.FI. Guillermo Gudiño Casas

Lic. Juan de la Cruz Higuera Arias

C.P. y P.C.FI. Raúl Moreno González

L.C. y P.C.FI. Carlos Enrique Naime Haddad

C.P.C. y P.C.FI. Héctor Armando Navarro Rodríguez

C.P.C. y P.C.FI. Joel Ortega Jonguitud

Lic. Enrique Ramírez Figueroa

C.P.C. Gilberto Rodríguez Medina

C.P. y M.D.F.A. María Concepción Samperio Becerril

C.P.C. y P.C.FI. Pedro Solís Cámara Jiménez Canet

C.P.C. y P.C.FI. Juan Alberto Torres Romero

C.P.C. y P.C.FI. Guillermo Leopoldo Uribe Garay

Lic. Alberto Vela Peón

Gerencia de Comunicación y Promoción

Comisión Fiscal del Colegio, Año IV, Núm. 62, diciembre de 2017, Boletín Informativo edición e impresión por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. Responsables de la Edición: Lic. Estefanía Belem Vargas Osorio, Lic. Asiría Olivera Calvo, Lic. Aldo Plazola González. Diseño: Adriana HuescasHernández. Bosque de Tabachines Núm. 44, Fracc. Bosques de las Lomas, Deleg. Miguel Hidalgo 11700. El contenido de los artículos firmados es responsabilidad del autor; prohibida la reproducción total o parcial, sin previa autorización

ÍNDICE

PÁGINA

I. Antecedentes	3
II. Análisis	3
III. Consideraciones económicas	7
IV. Conclusiones	8

I. Antecedentes

En términos simples una concesión otorgada por el Estado es el derecho otorgado a un particular para explotar de manera exclusiva un bien público por un periodo de tiempo limitado, generalmente a través de un pago y/o la obligación de invertir en su construcción y operación. Ejemplos de ésta son permitir la explotación de una mina, conceder el desarrollo de un aeropuerto o de una carretera, etcétera. En este contexto, el Estado llega a entregar recursos al concesionario como una subvención, para disminuir la carga financiera y facilitar la puesta en marcha del bien de que se trata.

Con el objetivo de evitar distorsiones tanto en el Impuesto sobre la Renta (ISR) como en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a través de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2017, emitió las reglas 3.4.1. “Aportaciones gubernamentales para obras públicas que no se consideran deudas” y 3.3.2.1. “Deducción de inversiones en obras públicas efectuadas con aportaciones”, dichas reglas buscan limitar la deducción de las erogaciones efectuadas, así como el acreditamiento del IVA que le es relativo, en el entendido de que, al haber recibido una subvención del Estado, la carga económica del contribuyente se vea disminuida y no permitiendo que la base tributaria con erogaciones de recursos que no son propios.

Sin embargo, las citadas reglas no reconocen la existencia de concesiones del Estado en cuyas obligaciones se encuentra la participación del rendimiento durante la vida del contrato, afectando, sin lugar a dudas, la tributación de los contribuyentes que han celebrado ese tipo de operaciones y que precisamente motivan el razonamiento de este análisis.

II. Análisis

➤ En el ISR

Contenido de las reglas 3.4.1. y 3.3.2.1. de la RMF

Para facilitar la discusión, se parafrasea el contenido de las reglas citadas.

3.4.1. Aportaciones gubernamentales para obras públicas que no se consideran deudas

“Quiénes obtengan concesiones para la construcción de obras públicas, para el *ajuste anual por inflación* podrán no considerar como deudas las aportaciones que reciban de entidades públicas, siempre que no se reserven el derecho a participar en los resultados de la concesión o su participación sea hasta que se termine la concesión y se hayan cumplido las obligaciones de pago”.

3.3.2.1. Deducción de inversiones en obras públicas efectuadas con aportaciones gubernamentales.

“Podrán deducir como inversiones el valor en que se haya incurrido para la construcción de la obra objeto de la concesión; se considerará como monto original de la inversión el que resulte de disminuir del valor de la construcción objeto de la concesión, el importe de los recursos suministrados por la Entidad Estatal”.

En esencia, las citadas reglas parten del concepto económico de limitar la deducción de la inversión, hasta el monto de lo efectivamente pagado con recursos propios; en el caso del acreditamiento del IVA que están relacionadas con ella, se permite siempre que se aplique una proporción.

Estas reglas tienen su origen en la LISR, particularmente en la fracción II de su artículo 28, a saber:

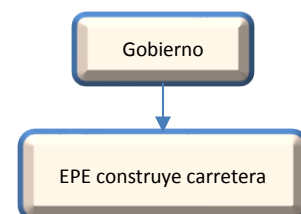
“Para los efectos de este Título, no serán deducibles: [...]”

II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.

De la lectura conjunta de las disposiciones se podría concluir que son lógicas y razonables, debido a que, si se obtuvo un ingreso que para efectos impositivos se considera exento, no sería económicamente justo que las erogaciones fueran deducibles en su totalidad, ya que estaríamos en presencia de una clara distorsión, de allí que únicamente se permita su deducción parcial.

El planteamiento de la concesión en estudio es el siguiente:

- El gobierno entrega una concesión por un periodo de tiempo definido;
- Se constituye una Entidad con Propósito Específico (EPE) cuya propiedad es del sector privado;
- El gobierno entrega recursos a la EPE con el propósito de apoyarla en la carga financiera para la construcción y puesta en marcha de una carretera;
- EPE operará la carretera y tendrá beneficios económicos exclusivos hasta el momento en que recupere el 100% de su inversión más una tasa de rendimiento previamente definida con el Gobierno;
- A partir de ese momento, la rentabilidad de la EPE se dividirá en partes iguales entre Gobierno e inversionistas privados;
- Finalizado el plazo previamente definido, la carretera pasa gratuitamente a manos del Gobierno.



Es relevante definir el concepto que corresponde a la entrega de los recursos que hizo el Gobierno a la EPE; a saber, si es ingreso, capital o pasivo, porque en cada caso se generarían efectos fiscales diferentes.

Ingreso

El artículo 16 de la LISR incorporó en su tercer párrafo, vigente a partir del 1 de enero de 2017:

“Tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de este Título, los **ingresos por apoyos económicos** o monetarios **que reciban** los contribuyentes **a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas**, siempre que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios; los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios; los beneficiarios cumplan con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas, y cuenten con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales. **Los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos** a que se refiere este párrafo, que no se consideren ingresos acumulables, **no serán deducibles para efectos de este impuesto.**” (Énfasis añadido)

Así, en caso de que se estuviera en presencia de un ingreso, no sería acumulable y en consecuencia el contenido de las reglas misceláneas citadas sería aplicable.

El aspecto relevante para este análisis radica en evaluar si durante el plazo de la concesión, la participación de la EPE con el Gobierno evita que el recurso entregado se considere ingreso, lo cual resulta novedoso si consideramos que lo normal para este tipo de contratos es que el bien concesionado se entregue al final, sin mayor beneficio.

De esta manera, se podría concluir que el recurso entregado corresponde a un ingreso, toda vez que la naturaleza misma de la concesión es precisamente que al término del contrato se entreguen los bienes al Estado (siendo equivalente a una accesión), por lo que alegar que el recurso no equivale a un ingreso sería erróneo, inclusive en las notas a los estados financieros de empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores se aprecia que se consideran “subvenciones” que llegan a disminuir el valor del intangible asociado a dicho derecho de explotación.

Considerando todos los argumentos anteriores, en el caso particular, no se estaría en presencia de un ingreso; en consecuencia, no serían aplicables las reglas multicitadas.

Pasivo / Deuda

De manera simple, existe un pasivo cuando se tiene la obligación futura de entregar recursos a un tercero por operaciones realizadas en el pasado.

Para los efectos del *ajuste anual por inflación* a que se hace referencia en los artículos 44, 45 y 46 de la LISR se considera deuda “cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”. Precisamente la regla 3.4.1. “Aportaciones gubernamentales para obras públicas que no se consideran deudas”, especifica en qué casos los recursos recibidos por el contribuyente no se considerarán deudas “[...] siempre que no se reserven el derecho a participar en los resultados de la concesión o su participación sea hasta que se termine la concesión y se hayan cumplido obligaciones de pago”.

Vale la pena mencionar que inclusive la regla supera los alcances de la LISR, peor aún, sin una cláusula habilitante siquiera, ya que la obligación de la concesionaria no suele ser la entrega o devolución del bien concesionado, sino su entrega material. En consecuencia, no se actualiza

la condición de “obligación en numerario” a la que se hace referencia en el artículo 46 de la LISR, por lo que a manera clara y evidente no existe una deuda para los fines del ajuste anual por inflación.

Adicionalmente, la regla precisa que no se estaría en presencia de una deuda, siempre que el Gobierno “no se reserve el derecho a participar en los resultados de la concesión”, lo cual no se actualiza en este análisis, debido a que su particularidad es que el rendimiento se comparte a lo largo de la vida del contrato y puede ser antes de que se termine la concesión, dependiendo del aforo y tarifa que se vaya dando.

Capital

Se podría considerar que las aportaciones corresponden a capital, pues tradicionalmente son los accionistas quienes tienen derecho a participar de las utilidades de un negocio.

La limitación para considerar que los recursos así entregados corresponden a capital radica en la viabilidad de que la EPE esté en posibilidad de entregarle acciones a una entidad del Gobierno, pues bien, de manera conceptual sí podría situarse como aportación de capital. La cuestión que queda pendiente de aclarar es la manera en que los inversionistas privados saldrían de la EPE, cuya respuesta simplemente sería, a través de una reducción de capital mínima.

Analizados los argumentos anteriores es viable concluir que no se está en presencia de un ingreso para los fines de la LISR, por lo que el contenido de las reglas misceláneas analizadas no es aplicable al estudio en cuestión, y en consecuencia, la deducción de las erogaciones correspondientes no está limitada ni en monto ni en proporción alguna, haciendo posible la disminución de la base impositiva correspondiente.

En el IVA

El análisis previo es requerido por sus consecuentes efectos en el IVA, en la fracción I del artículo 5 de la LIVA precisamente requiere que los actos que dieron origen al pago de este impuesto sean deducibles en el ISR a efecto de que sea posible el acreditamiento en la mecánica de este gravamen.

En virtud de que se concluyó que las erogaciones son deducibles al 100% en el ISR, no queda duda de que las cantidades pagadas por concepto del IVA relacionadas con ellas, son acreditables para los fines de este impuesto.

Faltaría revisar si es relevante para los fines del IVA, concluir bajo qué concepto se recibieron los recursos.

Repasando los requisitos del acreditamiento:

- El IVA que le hubieran trasladado al contribuyente corresponda a erogaciones estrictamente indispensables y se relacione con actos gravados, en la proporción en que las erogaciones sean deducibles para el ISR;
- El IVA hubiera sido trasladado expresamente al contribuyente;
- El IVA trasladado al contribuyente hubiera sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, y

- El IVA que hubiere retenido sea previamente enterado.

Como se aprecia, la LIVA no contempla definir o aclarar el origen de los recursos del contribuyente para otorgar la posibilidad de acreditamiento.

III. Consideraciones económicas

La particularidad de la concesión en estudio es la participación de los rendimientos otorgada al Gobierno una vez que el sector privado recuperó su inversión y el rendimiento, a una Tasa Interna de Retorno (TIR) acordada. Rechazar el acreditamiento del IVA va en contra de la participación en el rendimiento de la obra en explotación.

Sea el costo de construcción de 200 en la que los dos inversores aportan cada uno el 50%; o 100. Recuperados los 100 más un rendimiento que signifique una TIR de 8% comenzará a distribuirse el rendimiento en un 50% al Gobierno.

A manera de ejemplo y como se muestra en la tabla, si el IVA no influye en la proyección, el inversionista alcanzará su TIR en el año 9; compartiendo el 50% del rendimiento a partir del año 10.

En el entendido de que el SAT no conceda el acreditamiento del 100% del IVA y considere viable el 50%, habría una inversión inicial más grande; a saber: $100 + (100 * 16% * 50%) = 100 + 8 = 108$. Ese ajuste en la inversión provocaría que la TIR del 8% se alcance no en el año 9 sino en el 11.

Atendiendo al ejemplo, el rendimiento que no recibe el Gobierno es de $(10 + 7.95) * 50% = 8.97$, representando un monto superior a lo que habría devuelto el SAT en el año 0, de 8.

Por muy marginal que se crea ese 0.97% no puede pasar desapercibida la afectación al Gobierno en el momento en que iniciará a recibir los rendimientos.

IV. Conclusiones

En virtud de todo lo anterior, es evidente que intentar limitar el acreditamiento del IVA en estas operaciones obedece a criterios extra fiscales, generando adicionalmente efectos negativos en los intereses del Gobierno.

En el caso de que el contribuyente se apegue a las reglas establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal entonces se estaría librando incuestionablemente de un ingreso acumulable a cambio de renunciar tanto a la deducción en el ISR, como al acreditamiento del IVA por la porción recibida como apoyos económicos.

En caso de no optar por dichas resoluciones, la entidad tiene derecho a la deducción y al acreditamiento del IVA por la porción recibida por apoyos económicos,

Año	Concepto	Monto	Monto
0	Inversión	100.00	108.00
1	Retorno	- 3.00	- 3.00
2	Retorno	- 8.00	- 8.00
3	Retorno	- 12.00	- 12.00
4	Retorno	- 25.00	- 25.00
5	Retorno	- 43.00	- 43.00
6	Retorno	- 24.00	- 24.00
7	Retorno	- 4.00	- 4.00
8	Retorno	- 8.00	- 8.00
9	Retorno	- 22.78	- 22.78
10	Retorno	-	- 10.00
11	Retorno	-	- 7.95
12	Retorno	-	-
	TIR	<u>8.00%</u>	<u>8.00%</u>

pero el tratamiento fiscal de dicho apoyo pudiera considerarse como ingreso, deuda o capital dependiendo de las características particulares de cada concesión.