

Estimados clientes y amigos:

Dentro de las reformas a diversas disposiciones fiscales, destaca la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como es sabido por ustedes, se incrementa la tasa de impuesto al valor agregado al 11% y al 16%, según sea el caso de operaciones realizadas en zonas fronterizas o en el resto del país respectivamente.

Lo anterior de conformidad con las disposiciones que a continuación transcribimos:

Reforma a los artículos 1o., segundo párrafo y 2o., primero, segundo y tercer párrafos:

**Artículo 1o.** .....

*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.*

.....

**Artículo 2o.** *El impuesto se calculará aplicando la tasa del **11%** a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.*

*Tratándose de importación, se aplicará la tasa del **11%** siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.*

*Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del **16%**.*

.....

Para tal efecto, en las disposiciones transitorias de este Decreto de reformas se prevé a la letra lo siguiente:

**Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

**Artículo Octavo.** *En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

.....

**III.** *Tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.*

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

**a.** *Tratándose de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto hayan estado afectas a una tasa del impuesto al valor agregado menor a la que deban aplicar con posterioridad a la fecha mencionada, se podrá calcular el impuesto al valor agregado aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.*

Se exceptúa del tratamiento establecido en el párrafo anterior a las operaciones que se lleven a cabo entre contribuyentes que sean partes relacionadas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean o no residentes en México.

**b.** *Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, lo dispuesto en el inciso anterior se podrá aplicar a las contraprestaciones que correspondan al periodo en el que la actividad mencionada estuvo afecta al pago del impuesto al valor agregado conforme a la tasa menor, siempre que los bienes se hayan entregado antes de la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.*

De análisis de la disposición transitoria antes transcrita se observan elementos de RETROACTIVIDAD en perjuicio de los contribuyentes (al incrementar la tasa del 10% al 11% o del 15% al 16%, respectivamente), respecto de actos o actividades celebrados hasta el 31 de diciembre del 2009 pero cobrados a partir de la entrada en vigor de la reforma (específicamente a partir del 11 de Enero del 2010).

Si bien es cierto que el IVA es un impuesto que se causa al momento en que se cobran las contraprestaciones correspondientes conforme a lo previsto en los artículos 11 (respecto de enajenación), 15 (respecto de prestación de servicios), 22 (respecto de uso o goce temporal de bienes) y 26 (respecto de importación, en algunos casos), cierto es también que las Leyes Fiscales deben ser invocadas cuando el contribuyente se ubique en los supuestos establecidos en las mismas a efecto de conocer con toda certeza los impuestos que, en su caso, deban pagarse.

Es así como el artículo 6, primer y segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente.

*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (QUE EN CASO DE IVA SERÍAN LAS ACTIVIDADES DE ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS, OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL O IMPORTACIÓN), previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.*

De tal suerte que el Objeto de la Ley del IVA, según dispone el artículo 1 es la realización de los actos o actividades ahí señalados, es decir, la enajenación, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación, de manera que al realizarse dichos actos se estarían tipificando los elementos descritos en el artículo 6 de Código Fiscal antes referido, de manera que todas las operaciones celebradas hasta el 31 de diciembre del 2009 deben estar afectas a la tasa del 15%, conforme a la Ley del Impuesto al valor agregado vigente en la fecha en que se realizaron, es decir, la Ley vigente hasta el 31 de diciembre del 2009.

Al margen de lo comentados en los párrafos anteriores, y de que ustedes estén atentos a la opinión que emitan sus abogados fiscalistas respecto a la posibilidad de un AMPARO en contra de la retroactividad de esta disposición o de lo que pueda publicarse en disposiciones administrativas; a continuación les presentamos dos opciones en relación con los actos o actividades que se lleven a cabo hasta el 31 de diciembre del 2009 y por lo cual se podría estar causando un IVA al 15% o al 16% dependiendo si serán cobradas antes o después del 10 de enero del 2010.

#### **OPCIÓN 1.-**

- Los comprobantes fiscales que se emitan hasta el 31 de diciembre del 2009 deberán desglosar la tasa del 15% (o 10% tratándose de región fronteriza) con una leyenda adicional que mencione que los cobros efectuados a partir del 11 de Enero causarán la tasa del 16%.
- Emitir recibo de cobro por el importe a cobrar (antes de IVA) más el IVA al 15% y un espacio para el 1% adicional de IVA para el caso de que la persona que les hace los pagos cubra el IVA a la Tasa del 16%, o bien;
- Emitir recibo de cobro por el importe a cobrar (antes de IVA) más el IVA al 15% para el caso de de que la persona que les hace los pagos NO cubra el IVA a la Tasa del 16%.

#### **OPCIÓN 2.-**

- Los comprobantes fiscales que se emitan (durante este ejercicio del 2009) a partir de que ustedes tomen la decisión deberán desglosar la tasa del 16% (u 11% tratándose de región fronteriza). con una leyenda adicional que mencione que los cobros efectuados hasta el 10 de Enero causarán la tasa del 15%.
- Emitir recibos de cobro por el importe a cobrar (antes de IVA) más el IVA que corresponda en el momento del cobro, ya sea AL 15% o al 16% según corresponda a cobros realizados antes o después del día 10 de enero del 2010, e incluso al 15% para los cobros realizados después del día 10 de enero del 2010 en el supuesto de que la persona que les hace los pagos NO cubra el IVA a la Tasa del 16%.

En cualquiera de las opciones antes señaladas, se deberá considerar que para el caso de que los cobros que ocurran después del día 10 no sean cubiertos por la personas que les hace el pago a la tasa del 16% sino a la tasa del 15%, se deberá enterar justo el importe de IVA cobrado, es decir, el 16% o el 15% según corresponda, siendo necesario en este último caso, es decir, en los cobros al 15% ampararse (bajo el precepto de la retroactividad) contra el primer acto de autoridad que pretenda cobrar la diferencia no enterada al fisco en razón de no haberla cobrado.

Adicionalmente a todo lo anteriormente comentado, otra problemática a la que los contribuyentes se enfrentarán es la relacionada con la impresión de comprobantes fiscales durante el periodo de transición (a partir de ahora y hasta el 31 de Diciembre) en caso de que los comprobantes fiscales que se vienen utilizando se agoten y se tenga que solicitar la impresión (antes de que concluya esta año 2009) de más folios de comprobantes fiscales.

Para el caso señalado en el párrafo anterior la sugerencia es NO señalar la tasa de IVA, sino simplemente la leyenda "IVA" y dar cumplimiento (cada vez que se emita un comprobante a un cliente) a la disposición prevista en el artículo 29-A fracción VI del Código Fiscal de la *Federación que establece que, entre otros, los comprobantes fiscales deben señalar: Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasas de impuestos.*

Igualmente les comentamos que para el caso de que los comprobantes fiscales actuales estén vigentes para el próximo año (2010) y tengan preimpresión la tasa del IVA al 15%, bastará con que al momento de expedir los comprobantes fiscales cancelen con alguna tipografía el texto 15%, llenando el espacio del importe que corresponde al IVA con la cantidad que corresponda a la traslación del IVA al 16%.

Finalmente les comunicamos que estaremos atentos a las publicaciones o comunicados que se susciten sobre este tema en particular por parte de las autoridades fiscales para hacerlos de su conocimiento.

**ATENTAMENTE**

**FICACHI CONSULTORES.**