

Nuevo aplicativo para las declaraciones del IVA

Consideraciones y consecuencias

GARRIDO LICONA
Y ASOCIADOS S.C.

Lic. Mariana Garrido Espinosa,
Gerente del Área de Litigio y Controversia
Fiscal de Garrido Licona y Asociados



Actividades: Promoción de medios legales de defensa; soluciones de controversia fiscal y atención de auditorías fiscales
Cuenta con seis años de experiencia

INTRODUCCIÓN

Existen dudas naturales que surgieron cuando fuimos conocedores del nuevo aplicativo implementado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que realiza el prellenado de las declaraciones del impuesto al valor agregado (IVA), tales como: ¿de qué manera funciona?, ¿qué datos toma en consideración?, ¿serán editables los datos?, entre otras.

También, desde una perspectiva preventiva y predictiva, se originan otras preguntas, por ejemplo: ¿qué problemas van a generarse para los contribuyentes con este nuevo aplicativo?, es decir, ¿a qué se van a enfrentar los contribuyentes?, y sobre todo, ¿qué consecuencias negativas podría traer?, en su caso.

Por tanto, me enfocaré en ahondar en por qué la autoridad implementó este aplicativo a partir del ejercicio 2024, los problemas que se generarán y sus consecuencias, así como algunos supuestos que podrán ser materia de interposición de medios legales de defensa.

ANÁLISIS

Estrategia de la autoridad fiscal

Hay nuevas técnicas para lograr superar las metas de recaudación que se basan en el uso de tecnologías y acciones coercitivas por parte de las autoridades fiscales; por ello, en el Cuarto Informe Trimestral correspondiente al ejercicio fiscal 2024, se advierte que el SAT señaló que, para poder dar

cumplimiento a sus objetivos, sus funciones se consolidan en una estrategia denominada “ABCD”:

- **A**umentar la eficiencia recaudatoria.
- **B**ajar la evasión y elusión fiscal.
- **C**ombatir la corrupción.
- **D**ar la mejor atención al contribuyente.

Aumentar la eficiencia recaudatoria considera acciones para identificar omisiones o inconsistencias en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; lo cual generó ingresos adicionales al cierre del ejercicio fiscal 2023 por 254 mil 615 millones de pesos, pues de esta función derivan: **(i)** el programa de cumplimiento de obligaciones; **(ii)** vigilancia profunda, y **(iii)** cobranza coactiva.

Respecto al “programa de cumplimiento de obligaciones”, tiene como objetivo que los contribuyentes presenten sus declaraciones y pagos de conformidad con los plazos establecidos en la legislación fiscal aplicable, así como el identificar omisiones y, de ser el caso, invitar a los contribuyentes a una regularización de su situación fiscal.

El crecimiento que ha tenido ese programa nos deja ver por qué el SAT ha implementado un aplicativo en las declaraciones del IVA, pues estas supondrían una herramienta tecnológica “sencilla” en donde se encuentran prellenados los datos, lo que, en principio, podría parecer que será favorecedor para los contribuyentes, ya que, al estar prellenado, implicaría una simplificación de la tarea; sin embargo, no es así.

Asimismo, el aplicativo permite a la autoridad fiscal analizar los movimientos que los contribuyentes realicen en sus declaraciones para advertir supuestas omisiones o irregularidades.

En virtud de dichos programas de cumplimiento de obligaciones, en enero de 2024, se tuvo conocimiento de la nueva implementación de inteligencia artificial por parte de la autoridad fiscal, utilizada ahora en la vigilancia al cumplimiento de obligaciones en materia del IVA. En febrero de 2024, cuando los contribuyentes pretendieron

presentar sus declaraciones del IVA correspondientes a enero de 2024, se encontraron con una declaración prellenada, misma que ha causado polémica en la práctica.

Controversias por el prellenado de las declaraciones del IVA

Existen diferencias significativas entre lo que el aplicativo del SAT indica en la declaración prellenada y lo que verdaderamente debe considerarse en la declaración mensual del IVA.

Contrario a una simplificación en el llenado de la declaración del IVA, se podría considerar que se genera un escenario un tanto desfavorable para los contribuyentes, en donde los datos que arroje el prellenado de la declaración, en comparación con los que los propios contribuyentes editen, podrían ser cuestionados por las autoridades fiscales a través de facultades de gestión o de comprobación.

Asimismo, se advierte que habrá algunos casos en donde aquellos contribuyentes, con un control nulo, prefieran aceptar en su totalidad los elementos y datos que se consideren en el prellenado de las declaraciones y así evitar cualquier “conflicto” con la autoridad fiscal, lo cual resulta en una situación desfavorable para ellos.

Principales aspectos por considerar en el prellenado que resultan controversiales

A continuación, se enlistan algunos de los principales aspectos que son considerados en el prellenado de la declaración del IVA que pudieran generar controversias:

- 1.** Tomar el tipo de cambio bancario correspondiente al día en que se emitió el Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) cuando una operación está valuada en moneda extranjera.
- 2.** No se está cargando la información de los actos o actividades gravados al 0% por exportación de bienes o servicios.

DOFISCAL

3. Solo se toman en consideración los CFDI con método Pago en una sola exhibición (PUE) bancarizados.

4. Se toman en consideración solamente los complementos de recepción de pago expedidos en el periodo en cuestión.

5. Solo se están considerando los CFDI con uso G01 y G03, correspondientes a la adquisición de mercancías y gastos en general, respectivamente.

6. Factor de acreditamiento determinado.

7. El prellenado contiene información del IVA retenido.

Como se advierte del listado anterior, la inteligencia artificial que está usando el SAT de conformidad con los programas de cumplimiento de obligaciones, todavía está limitada en sus alcances, pues no considera otros elementos más que los algoritmos que le fueron diseñados bajo una tecnología computacional y con estándares, debido a que del prellenado no se advierte la intención de realizar un análisis a las operaciones reales y a lo que verdaderamente establece la legislación fiscal aplicable.

Por tanto, la referida inteligencia artificial que apoya en el prellenado de las declaraciones del IVA no tiene la capacidad de analizar las disposiciones fiscales y aplicarlas a cada caso concreto, sino que, más bien, generaliza información que consta en la base de datos del SAT y la integra en un formato de declaración, sin realizar una revisión de cada operación ni una interpretación debida de las disposiciones aplicables.

Así pues, resulta incongruente que en el prellenado solo se consideren los CFDI con método PUE bancarizados y los complementos de recepción de pago que hayan sido emitidos en el periodo que corresponda, toda vez que la propia operación de los contribuyentes imposibilita que solo con ello se le pueda determinar un IVA acreditable o un IVA trasladado.

Para demostrar lo anteriormente señalado, a continuación, se muestran los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1: CFDI con método PUE, pagado en un mes distinto al de su emisión

La “Empresa A, S.A. de C.V.” enajena bienes en favor de la “Empresa Z, S.C.”, los cuales ha entregado a dicha entidad en enero de 2024, quien acordó pagarlas en el mismo mes, por lo que el CFDI correspondiente se expidió como PUE.

La “Empresa Z, S.C.” omitió realizar el pago de dicha factura, no solo en enero, sino que lo efectuó hasta el mes de marzo de 2024, por la cantidad total de \$100,000 más IVA. Esta hipótesis podría generar lo siguiente, de conformidad con la funcionalidad del aplicativo:

- *El IVA acreditable para la “Empresa Z, S.C.” podría ser considerado en los datos prellenados de enero 2024 (por haberse emitido como PUE).*

- *Cuando la “Empresa Z, S.C.” considere el acreditamiento en marzo 2024 (por ser cuando se dio el flujo de efectivo), el aplicativo del SAT no tomará en cuenta en el prellenado dicho IVA acreditable.*

- *El IVA trasladado de la “Empresa A, S.A. de C.V.” podría tener un aumento ficticio en el prellenado de la declaración de enero de 2024, en virtud de que no se ha cobrado efectivamente el precio o contraprestación.*

Lo anterior no es congruente con la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA). Por otra parte, tanto el SAT, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) han reconocido que el IVA funciona conforme a flujo, es decir, una persona física o moral no puede darle efectos fiscales al IVA acreditable o al IVA trasladado por la simple fecha de expedición del CFDI, sino que debe atender al momento en que en realidad se refleja dicho flujo de efectivo.

Ejemplo 2: CFDI con método de Pago en parcialidades o diferido (PPD), sin emisión de complementos de pago

La “Empresa B, S.A. de C.V.” adquirió de la “Empresa Y, S.A. de C.V.” diversos bienes en enero de 2024, pero, por su convenio de pagos, ambas empresas acordaron que el pago se realizaría en tres partes: en febrero, marzo y abril de 2024.

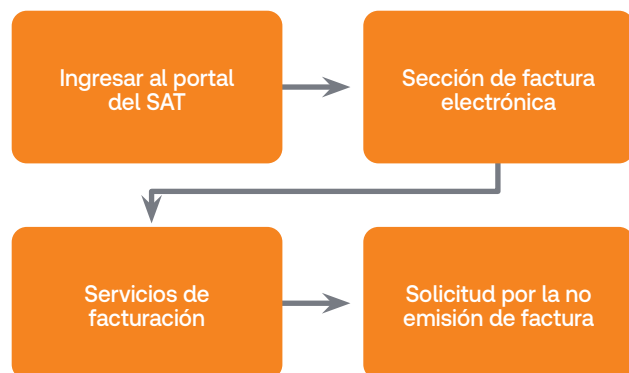
Conforme a lo acordado, la “Empresa B, S.A. de C.V.” efectúa el pago en febrero, marzo y abril de 2024, cada uno por un monto de \$100,000 más IVA, por lo que dicho contribuyente considera acreditable el IVA pagado en la cantidad correspondiente en cada uno de los meses en los que se vio reflejado el flujo de efectivo.

Sin embargo, en el prellenado de las declaraciones del IVA de febrero, marzo y abril de la “Empresa B, S.A. de C.V.”, no se considera como acreditable el IVA pagado a la “Empresa Y, S.A. de C.V.” porque esta última no ha emitido todavía los complementos de recepción de pago; lo cual deriva en un incumplimiento de terceros, que no puede ser atribuido a la “Empresa B, S.A. de C.V.”, pues, sin importar las solicitudes que haga a su proveedor, es una obligación de este. Por tanto, no debería de afectar su derecho al acreditamiento del IVA pagado efectivamente.

En este sentido, cabe señalar que ya existe precedente en donde se establece que un complemento de recepción de pago que corresponde a una obligación a cargo de un tercero no puede perjudicar a otro contribuyente que no tiene la obligación de emitirlo.

Dicho precedente fue emitido por la Sala Superior del TFJA, mismo que lleva por rubro: *COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET. SU EFICACIA CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO EMITE EL COMPLEMENTO DE PAGO. INTERPRETACIÓN DE LA NORMATIVA VIGENTE EN 2019*. Por tanto, se considera que jurídicamente hay elementos para sostener la procedencia del acreditamiento del IVA, aun cuando el tercero no emitiera los complementos de recepción de pago correspondientes, en tiempo y forma.

Adicionalmente, existe un procedimiento establecido para reportar el incumplimiento de contribuyentes en la emisión de CFDI, así como de sus complementos de recepción de pagos, para lo cual se debe realizar lo siguiente:



Sin embargo, de todas formas, el CFDI y su complemento de recepción de pago serían emitidos fuera del periodo correspondiente en el que el IVA debería ser acreditado por el contribuyente atendiendo al “flujo de efectivo”.

Ejemplo 3: CFDI emitido con método PPD, pagado en el mismo periodo de su emisión

La “Empresa C, S.A. de C.V.” adquiere de la “Empresa ZZ, S.A. de C.V.” productos tecnológicos en enero de 2024; sin embargo, por la relación comercial que tienen, la adquirente tiene un plazo de hasta 90 días para efectuar el pago; por lo que la emisión del CFDI se hace como método PPD, cuyo valor es de \$100,000 más IVA al 16%.

No obstante, debido a las buenas ventas y cobranza que tiene la “Empresa C, S.A. de C.V.”, el 31 de enero de 2024, efectúa el pago de la cantidad total del CFDI al vendedor, lo cual notifica a su vendedor, el 10 de febrero de 2024; por lo anterior, los problemas que se podrían ver reflejados en el prellenado de la declaración serían los siguientes:

- La “Empresa C, S.A. de C.V.” consideraría el IVA de dicha operación como acreditable, en enero de 2024, periodo en que ocurre el flujo de efectivo; sin embargo, el sistema no lo reconocería porque el CFDI estaría emitido como PPD y sin complemento de recepción de pago.
- El prellenado no reflejaría, en enero de 2024, el IVA trasladado por la “Empresa ZZ, S.A. de C.V.” por dicha operación,

aunque el flujo de efectivo lo recibiera por parte de su cliente en el mismo mes.

Respecto a las retenciones del IVA

Con independencia de que el cuarto párrafo del artículo 1-A de la LIVA¹ establece que las retenciones de dicho impuesto se realizarán cuando el contribuyente pague el precio o la contraprestación y sobre el monto efectivamente pagado, el aplicativo del SAT hace el prellenado de la declaración respecto al IVA retenido, que deberá ser enterado por el contribuyente, tomando en consideración los CFDI emitidos en el periodo que se trate, sin que el “sistema” haga un cruce contra bancos o alguna investigación que le permita verificar que efectivamente la contraprestación fue pagada en el mes en que se emitió el CFDI con método PUE.

Lo anterior, sin importar si la emisión conforme a ese método PUE fue por error o porque las propias operaciones no fueron pagadas en el mes; por lo que la obligación de retener el IVA no se habría generado en el mes de emisión del CFDI, sino hasta el momento del pago realmente efectuado.

Es claro que el aplicativo no hace una interpretación correcta de la disposición fiscal aplicable, ni mucho menos atiende la operación real realizada por cada contribuyente, así como el caso concreto.

¹ **Artículo 1-A.** Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

...

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.

...

Cancelaciones de CFDI

A partir del ejercicio fiscal 2022, se determinó que los contribuyentes solo pueden cancelar sus CFDI en el mismo ejercicio en que se emitieron, lo cual se encuentra regulado en el cuarto párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF); sin embargo, conforme a en la regla 2.7.1.47. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2024, se permite la cancelación de los CFDI fuera del ejercicio en que fueron emitidos, pero hasta el mes en que deba presentarse la declaración anual del impuesto sobre la renta (ISR).

Para acceder al **artículo 29-A del CFF**,
escanee el código QR



Para acceder a la **regla 2.7.1.47. de la RM para 2024**,
escanee el código QR



Actualmente, el sistema del SAT continúa permitiendo cancelar los CFDI aunque su cancelación se realice en un ejercicio distinto al de su emisión e, incluso, en periodos posteriores al mes en que se deba presentar la declaración anual del ISR; sin embargo, en este caso, también se genera una controversia, pues no se sabe qué pasará cuando el aplicativo no admita más efectuar dicha cancelación, ya que esto ocasionará que los CFDI se sigan viendo reflejados en los datos prellenados de la declaración del IVA por no estar cancelados.

Asimismo, hay empresas que solicitan la cancelación del CFDI por una determinada razón, condicionándose su pago (situación que pasa más comúnmente en operaciones

con el gobierno); y con la finalidad de mantener la relación de negocio, o bien, para recibir el pago de algún servicio prestado o mercancía enajenada, se ven en la necesidad de cancelar el CFDI, pero sin un soporte documental con el que se pueda demostrar que el servicio no se prestó o el bien no se enajenó, pues existen casos en donde realmente se prestó el servicio o sí se enajenaron los bienes. Por lo que no habrá ese soporte documental, en cuyo caso se estarían generando más consecuencias desfavorables.

Cabe señalar que ya existe una jurisprudencia emitida por la SCJN, mediante la cual se determinó que la restricción para cancelar un CFDI únicamente en el ejercicio fiscal en que se emitió no guarda congruencia con las operaciones de negocio ni con las obligaciones que tienen los contribuyentes; por lo que ha sido declarado inconstitucional el citado párrafo cuarto del artículo 29-A del CFF; sin embargo, resulta importante recordar que en materia fiscal una declaratoria general de inconstitucionalidad no puede ser aplicada a todos los contribuyentes, pues las sentencias de amparo son “personalísimas”.

Incongruencias con el estado de cuenta

Al tomarse la información únicamente de los documentos que forman parte de la base de datos del SAT para el prellenado de las declaraciones, es claro que siempre habrá discrepancias entre dichos datos y los estados de cuenta de los contribuyentes, los cuales perfectamente podrían apoyar un cálculo distinto al que el sistema del SAT realice, con base en la realidad operacional de estos contribuyentes, así como en la interpretación de la propia LIVA.

Consideraciones sobre los puntos que generarán controversia

Frente a las controversias del prellenado, las previsiones serían las siguientes:

DOFISCAL

1. En relación con el tipo de cambio bancario por operaciones pactadas en moneda extranjera, será indispensable editar el campo; o bien, analizar si el tipo de cambio utilizado en el aplicativo corresponde o no al del día anterior al que se causó la contribución, publicado por el Banco de México (Banxico) en el DOF.

2. Se debe cargar de forma manual la información relacionada con la realización de los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% correspondientes a exportaciones.

3. Todos los CFDI no bancarizados deben ser analizados para editar los campos necesarios para su consideración en la declaración del IVA.

4. Habrá que revisar si en los meses siguientes el aplicativo, además de considerar los CFDI de uso, “adquisición de mercancías” y “gastos en general”, integra todos los demás del catálogo, pues, de seguir así, el IVA a cargo o a favor también podría arrojar una cifra incorrecta.

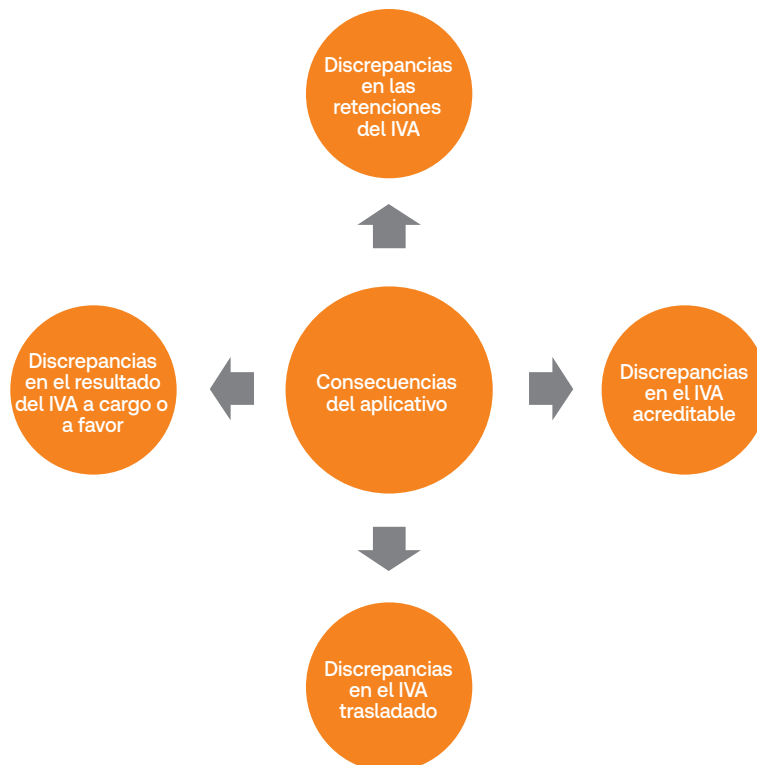
Otras interrogantes

¿Qué pasa con aquellos CFDI que amparan la adquisición de un automóvil cuya deducción está limitada para efectos de la LISR y que, por tanto, el IVA acreditable en sincronía con el ISR solo lo es hasta por el monto deducible? Pues, es claro que el aplicativo del SAT no tiene la capacidad de realizar el análisis de estas operaciones especiales.

¿Qué pasa con todos los CFDI que se emiten por error a otro contribuyente o por una operación que no se celebró por la enajenación de un bien o la prestación de un servicio o, incluso, que se desconozca al emisor del CFDI? De manera incorrecta, los datos de dichos CFDI serán considerados de forma automatizada en el prellenado de la declaración del IVA; no obstante, tales actividades no se materializaron.

Consecuencias del aplicativo

De conformidad con lo anteriormente manifestado, a manera de resumen, podríamos coincidir en que algunas de las consecuencias del aplicativo serían las siguientes:



Lo anterior podría generar casi de forma automática lo siguiente:

- Cartas invitación.
- Inicio de vigilancia profunda.
- Facultades de comprobación.
- Suspensión del Certificado de Sello Digital (CSD) en términos de la fracción VII del artículo 17-H Bis del CFF.



Esto se liga a la estrategia “ABCD” del SAT anteriormente mencionada, la cual ha servido de gran apoyo para generar ingresos adicionales al fisco federal.

CONCLUSIONES

Hasta este punto, considero que la inteligencia artificial creada por el SAT no está preparada para realizar un análisis de las disposiciones legales para aplicar de forma correcta la información que se incorpora en la declaración, lo que invariablemente generará discrepancias entre el fisco y los contribuyentes, de conformidad con los ejemplos señalados.

Por lo anterior, es indispensable que los contribuyentes tengan un excelente control de su cumplimiento fiscal, con la finalidad de editar el prellenado de conformidad con la realidad de cada caso y atendiendo a la legislación fiscal aplicable. Por ello, actualmente, es indispensable que los contribuyentes cuenten con herramientas tecnológicas que les permitan no solo homologar lo que la inteligencia artificial del SAT realiza, sino, incluso, ir más allá (comprendiendo y aplicando la legislación); esto, sin saber si en un futuro los datos dejarán de ser editables en el prellenado. •

Spot 1/2 página