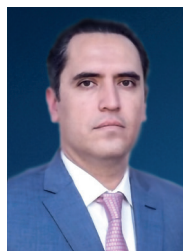


Acreditamiento del IVA por la contratación de servicios y su estricta indispensabilidad

Imagen generada en Adobe Firefly

26

El tema de la estricta indispensabilidad es uno de los aspectos más revisados por la autoridad en los procesos de solicitudes de devolución del IVA, ya que está estrechamente vinculado con la materialidad de las operaciones y el soporte jurídico y documental que los contribuyentes presentan, por lo que la clasificación contable de las erogaciones solo es determinante para temas del ISR



C.P.C. y L.D. David Vanegas Cortés, Socio Director de Impuestos de Vanegas y Cía.



Lic. Eduardo Gómez Torres, Gerente de Impuestos de Vanegas y Cía.

INTRODUCCIÓN

El pasado 16 de febrero, el Vigésimosegundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) emitió una tesis relativa a la interpretación de las normas en materia del impuesto al valor agregado (IVA), la cual determina que la clasificación contable, ya sea como gasto o inversión, resulta irrelevante para el acreditamiento de este impuesto.

Este criterio jurídico sienta un precedente para una mejor interpretación de la legislación al distinguir el tratamiento tributario entre las normas de deducibilidad del impuesto sobre la renta (ISR), respecto de las de acreditamiento del IVA, resaltando que ambas obedecen a lógicas y finalidades distintas.

De igual forma, pone sobre la mesa el tema de la estricta indispensabilidad a la hora de contratar servicios, así como la facultad de los contribuyentes para acreditarse el IVA pagado, independientemente de si las erogaciones se clasificaron contablemente como inversión o gasto.

Para tener un panorama más amplio, revisaremos algunos de los aspectos principales del acreditamiento del IVA y el tratamiento fiscal en la contratación de servicios que se consideran indispensables para la actividad del contribuyente.

ACREDITAMIENTO DEL IVA EN SERVICIOS

Conforme al artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), 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. Es decir, el IVA acreditable es aquel efectivamente pagado en gastos realizados, como compras y pagos por servicios.

¹ No. de registro digital 2028207. *Semanario Judicial de la Federación*. Undécima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia administrativa. Tesis aislada. Tesis I.22o.A.5 A (11a.). 16 de febrero de 2024.

Para acceder al artículo 4 de la LIVA, escanee el código QR



Asimismo, el artículo 5 de la misma ley enlista una serie de requisitos para que el IVA pueda ser acreditado, dentro de los cuales no se encuentra estipulada la distinción para contabilizar los pagos como gastos o inversión, a diferencia de los criterios de deducción para el ISR.

Para acceder al artículo 5 de la LIVA, escanee el código QR



En este orden de ideas, el tribunal resolvió que la mecánica de acreditamiento del IVA procede cuando:

1. Se perfeccione la adquisición de bienes o servicios necesarios para la actividad del contribuyente;
2. La actividad de destino se encuentre gravada por el IVA; y
3. Exista el pago efectivo de ese impuesto en su adquisición.¹

Una vez que la Corte ha eliminado cualquier interpretación restrictiva respecto de la procedencia

... se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del ISR, por lo que la contratación de servicios destinados a la consecución del objeto social de la empresa constituye un gasto necesario...

del acreditamiento del IVA, logrando desvincularla del tratamiento de deducibilidad para el ISR, es importante poner el énfasis en uno de los requisitos que sí resulta indispensable para que el contribuyente pueda solicitar su devolución de saldo a favor y se refiere a que el pago por servicios sea estrictamente indispensable para su actividad principal.

En este sentido, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del ISR, por lo que la contratación de servicios destinados a la consecución del objeto social de la empresa constituye un gasto necesario para cumplir con sus actividades. Siendo así que los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y 5 de la LIVA mencionan que serán consideradas las operaciones que sean estrictamente indispensables para la realización de su actividad.

Para acceder al artículo 27 de la LISR, escanee el código QR



Ahora bien, del precepto legal antes mencionado se desprende el concepto de “**gastos estrictamente indispensables**”, bajo una determinación seria y objetiva, despojado de subjetividades o conveniencias personales, respecto al cual la SCJN ha establecido que cumplen con dicho requisito aquellas erogaciones **que se encuentran vinculadas con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, constituyen un gasto necesario para que se cumplan de forma cabal sus actividades, de manera que, de no realizarlo, estas tendrían que disminuirse o suspenderse.**

Sirve de sustento a lo anterior, la tesis aislada emitida por la Primera Sala de la SCJN, misma que a la letra establece lo siguiente:

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

*De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de “estrictamente indispensables”; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, **es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo***

el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

(Énfasis añadido).

Del criterio en cita, se advierte que la SCJN ha establecido que un gasto será considerado estrictamente indispensable en la medida en que se encuentre estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de una contribuyente persona moral.

De lo anterior, se entiende que las operaciones realizadas por los contribuyentes que demuestren que efectivamente sean indispensables para continuar con sus actividades son acreditables a efectos

del IVA y pueden ser consideradas como parte del saldo a favor solicitado ante la autoridad tributaria.

No obstante, respecto de la contratación de servicios, surge una excepción derivada de la reforma de 2021, la cual elimina la posibilidad de tomar la deducción para efectos del IVA de los pagos por servicios prestados en esquemas de subcontratación laboral.

Con la entrada en vigor de la reforma de subcontratación (comúnmente conocida como *outsourcing*) quedó prohibido el uso de dicha figura, exceptuando los casos de subcontratación de servicios especializados. El acreditamiento del IVA por dichos servicios se otorgará, siempre y cuando esté registrado en el padrón Registro de Prestadoras de Servicios Especializados y Obras Especializadas (Repse) y cumplan con algunos requisitos, por ejemplo, que los servicios brindados no deben formar parte del objeto social ni la actividad económica de la empresa contratante.

Con la reforma, se adicionó el artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación (CFF), que establece que: *No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.*

Por su parte, la LIVA sumó un último párrafo al artículo 5, fracción II, que señala los requisitos que el contratante deberá verificar que cumpla su contratista:


Artículo 5. ...

...

II. ...

... cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante deberá verificar que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de la declaración del impuesto al valor agregado y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la





documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes siguiente a aquél en el que el contratante haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se le haya trasladado. El contratante, en caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.

30

La LIVA solicita copia tanto de las declaraciones y liquidaciones como del comprobante de pago de todas estas y no solo el pago de los impuestos y cuotas, como sucede en materia del ISR.

CONCLUSIONES

Una vez expuesto lo anterior, finalizamos con las siguientes conclusiones:

- La distinción entre gasto e inversión, para fines de acreditamiento del IVA, es un aspecto irrelevante y promueve la individualidad de su tratamiento fiscal respecto de la deducibilidad en materia del ISR. Desde luego, para precisar su definición se requiere del apoyo de las Normas de Información Financiera (NIF), además de la definición que nos puedan ofrecer las disposiciones fiscales.

- La publicación de la citada tesis proporciona mayor certeza jurídica a los contribuyentes, ya que reconoce la importancia de adaptar la interpretación de las leyes a cada caso específico y a la propia realidad económica.
- La estricta indispensabilidad es un aspecto que la autoridad observa, en primera instancia, en los procesos de las solicitudes de devolución y que, consideramos, va de la mano con la materialidad de las operaciones, en donde se requiere robustecer los controles e información en la celebración de operaciones con clientes y proveedores, que permitan demostrar que efectivamente se llevaron a cabo, más allá del registro contable, el cobro o pago en el estado de cuenta bancario y el comprobante fiscal.
- Aunque la reforma lleva tres años en vigor, actualmente se ha dado a conocer que varios de los contratistas no cumplen con la totalidad de requisitos y no mantienen al día sus obligaciones, lo que complica los procesos de revisión, previos a las devoluciones.
- Para lograr el acreditamiento del IVA, las empresas contratantes y prestadores de servicios deberán trabajar de la mano para cumplir con todos los requisitos señalados en las diversas disposiciones fiscales. •