

México, DF, a 29 de diciembre de 2009.
Circular 001/2010

A todos nuestros clientes y amigos:

Asunto: tratamiento en el IVA de operaciones
efectuadas hasta 2009 que se pagarán
a partir de 2010

Estimados todos.

Como es del dominio público, a partir del 1° de enero de 2010, el impuesto al valor agregado (IVA) se causará a la tasa del 11%, en lugar del 10%, en la región fronteriza y al 16% en el resto del país, en lugar del 15%. En relación a tal modificación nos permitimos comunicarles lo siguiente:

I. Operaciones celebradas hasta el 31 de diciembre de 2009

Tratándose de operaciones en las que se transmitió la propiedad de bienes, (enajenación) se prestaron servicios o se otorgó el uso o goce temporal de bienes, a más tardar el 31 de diciembre de 2009:

1. Cobranza total durante 2009

Causarán el IVA a la tasa del 10% o 15% (tasas anteriores) según corresponda, si el precio o contraprestación (precio) se pagó a más tardar el 31 de diciembre de 2009.

2. Cobranza parcial en 2009

Si el precio se pagó parcialmente a esa fecha, hasta por el importe que se haya pagado, se causará el IVA a las tasas anteriores, evidentemente por el resto, se causará el IVA al 11% ó 16% según corresponda (nuevas tasas), salvo lo dispuesto en el siguiente inciso.

3. Cobranza hasta el 11 de enero de 2010

Tratándose de las operaciones celebradas hasta 31 de diciembre de 2009, causarán **el IVA a las tasas anteriores**, siempre que sean cobradas **en su totalidad a más tardar** el lunes 11 de enero de 2010 y siempre que se cumplan la condición que para cada tipo de operación corresponda conforme a lo siguiente:

Tipo de operación	Condición: Que a más tardar el 31 de diciembre de 2009	Excepción
Enajenación de bienes	Se hayan entregado los bienes	Operaciones entre partes relacionadas
Uso o goce temporal de bienes		
Prestación de servicios	Se hubiera prestado el servicio	

4. Cobranza a partir del 12 de enero de 2010

Tratándose de las cobradas a partir del martes 12 de enero de 2010, **causarán el IVA a las tasas nuevas**, a pesar de haberse facturado en 2009 a las tasas anteriores.

Al respecto debe considerarse lo siguiente:

4.1. Operaciones en las que sólo se pactó el precio

En operaciones en las que se haya convenido un precio, sin considerar el IVA, es decir en las que las partes fijaron el precio o contraprestación (muy común en honorarios) desentendiéndose del IVA, ya sea por obiedad o por desconocimiento.

a) Comprobante complementario

Pueden expedir un comprobante fiscal **complementario** ya sea una nota de cargo, recibo o factura (el nombre es lo de menos) donde trasladen (repercutan) el 1% de IVA adicional y en su caso, retengan el IVA que corresponda, a las nuevas tasas.

El comprobante referido deberá contener la siguiente leyenda:

“Este comprobante es complementario del expedido con el folio _de fecha_____”.

Dicha leyenda se anotará en el espacio en el que normalmente se detalla lo siguiente:

- ✓ Cantidad,
- ✓ Clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- ✓ Valor unitario consignado en número,
- ✓ Importe total consignado en número o letra,
- ✓ El monto del IVA trasladado por el total de la operación

b) Comprobación mediante estados de cuenta

Si la operación es pagada con cheque, tarjetas de crédito, de débito, de servicios o transferencia electrónica, podrá considerarse el comprobante fiscal expedido hasta el 31 de diciembre de 2009, con las tasas anteriores y el comprobante fiscal que sustente el IVA de la operación a la nueva tasa será la combinación del comprobante emitido hasta 2009 y el estado de cuenta donde conste el pago correspondiente. No obstante, si el cliente solicita el comprobante adicional, deberá expedírsele.

c) Recibos de parcialidades

En nuestra opinión, los contribuyentes podrían sustentar la deducción y el acreditamiento del IVA que corresponda en recibos de parcialidades, los que deben reconocer el IVA a las nuevas tasas, incluso en los casos en los que se combinen con otros que hayan causado el IVA a las tasas anteriores.

4.2. Operaciones en las que se pactó el precio incluyendo el IVA

En los casos en los que se haya convenido un precio total incluyendo el IVA, es decir, cuando las partes, reconocieron su importe a las tasas anteriores en los documentos que sustentan la operación tales como contratos, calendarios de pagos a plazos, firma de pagarés o cualquier otro tipo de título de crédito, se deberá atender lo siguiente:

Partiendo del supuesto de que el cliente no aceptará que se le incremente “el precio”, (en realidad lo que se está incrementando es el IVA), las autoridades fiscales insinúan que los contribuyentes deben asumir (absorber) esa diferencia, para ello le “permiten” (sugieren) expedir una nota de crédito, efectuando una disminución al precio, aumentando el monto del supuesto descuento al IVA, para que coincida con el importe originalmente pactado.

Al reducir la contraprestación y calcular el IVA a las nuevas tasas, se determinará nuevamente el monto de las retenciones que procedan en materia de ISR y de IVA.

Para fines prácticos, a fin de calcular el precio o contraprestación disminuido, pueden considerarse los siguientes factores:

Operaciones	Factor
A la tasa general	0.9913793
A la tasa de la región fronteriza	0.9909910

A continuación se desarrolla un ejemplo:

El 20 de octubre de 2009, un contribuyente celebra una operación en parcialidades cuya contraprestación es de \$120,000.00, reconociendo el IVA de \$18,000.00 en el contrato suscrito, de tal manera que el precio total pactado es de \$138,000.00, documentando incluso la transacción con la firma de 12 pagarés cuyo vencimiento se sitúa el 20 de cada mes a partir de noviembre de 2009.

4.2.1. Condiciones de la operación pactada pendiente de pago al 12 de enero de 2010

a) Si se tratara de una operación celebrada fuera de la región fronteriza:

Concepto	Al 15%	Mensualidades
Valor de la contraprestación	100.000,00	10.000,00
IVA trasladado	15.000,00	1.500,00
Suma	115.000,00	11.500,00

b) Si se tratara de una operación celebrada en la región fronteriza:

Concepto	Al 10%	Mensualidades
Valor de la contraprestación	100.000,00	10.000,00
IVA trasladado	10.000,00	1.000,00
Suma	110.000,00	11.000,00

4.2.2. Redefinición de los valores de la operación pendiente de pago

a). A la tasa general				
Concepto	Al 15%	Factor	Al 16%	Diferencias ⁽¹⁾
Valor de la contraprestación	100.000,00	0,9913793	99.137,93	862,07
IVA causado	15.000,00		15.862,07	(862,07)
Neto a pagar	115.000,00		115.000,00	0,00

(1) Nótese como la contraprestación decrece exactamente por el importe en el que se incrementa el IVA, por este monto deberá expedirse la nota de crédito

b). A la tasa de la región fronteriza				
Concepto	Al 10%	Factor	Al 11%	Diferencias ⁽¹⁾
Valor de la contraprestación	100.000,00	0,990991	99.099,10	900,90
IVA causado	10.000,00		10.900,90	(900,90)
Neto a pagar	110.000,00		110.000,00	0,00

(1) Nótese como la contraprestación decrece exactamente por el importe en el que se incrementa el IVA, por este monto deberá expedirse la nota de crédito

5. Características de la nota de crédito

La nota de crédito que al efecto se expida, deberá contener todos los requisitos fiscales, excepto que no se considerará monto alguno de IVA, por lo que se limitará a destacar el importe del descuento, en el ejemplo \$862,07. Y \$900.90, según corresponda

6. Efectos del ajuste, en operaciones que implican retenciones

- a) De dos terceras partes de IVA (honorarios y arrendamiento) además de retenciones de ISR (al 10%)

Concepto	Tasa General	Región fronteriza
Valor de la contraprestación	100.000,00	100.000,00
Ajuste (descuento)	(862,07)	(900,90)
Valor ajustado	99.137,93	99.099,10
IVA causado	15.862,07	10.900,90
Suma	115.000,00	110.000,00
ISR retenido	(9.913,79)	(9.909,91)
IVA retenido	(10.574,71)	(7.267,27)
Neto a pagar	94.511,49	92.822,82

- b) De dos terceras partes de IVA y sin retenciones de ISR (Comisiones nacionales)

Concepto	Tasa General	Región fronteriza
Valor de la contraprestación	100.000,00	100.000,00
Ajuste	(862,07)	(900,90)
Valor ajustado	99.137,93	99.099,10
IVA causado	15.862,07	10.900,90
Suma	115.000,00	110.000,00
IVA retenido (2/3 partes)	(10.574,71)	(7.267,27)
Neto a pagar	104.425,29	102.732,73

- c) Del 4% del IVA del valor del flete y sin retenciones de ISR (transportistas)

Concepto	Tasa General	Región fronteriza
Valor de la contraprestación	100.000,00	100.000,00
Ajuste	(862,07)	(900,90)
Valor ajustado	99.137,93	99.099,10
IVA	15.862,07	10.900,90
Suma	115.000,00	110.000,00
IVA retenido	(3.965,51)	(3,963,96)
Neto	111.034,49	106.036,04

d) Del total del IVA sin, retenciones de ISR (desperdicios, IMMEX, bancos)

Concepto	Tasa General	Región frontera
Valor de la contraprestación	100.000,00	100.000,00
Ajuste	(862,07)	(900,90)
Valor ajustado	99.137,93	99.099,10
IVA	15.862,07	10.900,90
Suma	115.000,00	110.000,00
IVA retenido	(15.862,07)	(10.900,90)
Neto	99.137,93	99.099,10

7. Comprobantes adicionales.

Los contribuyentes deberán expedir por cada cobro un comprobante fiscal complementario (recibo de parcialidades) al que hubieren expedido hasta 2009, para trasladar el IVA a las nuevas tasas anotando la retención que corresponda.

Tales comprobantes, adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF, deberán hacer referencia a los comprobantes fiscales que se hubieran expedido con anterioridad al 2010, para lo cual deberán llevar la siguiente leyenda: "Este comprobante es complementario del expedido con el folio ___ de fecha_____".

Tratándose del ejemplo reproducido en el presente, se deberá emitir un comprobante por cada parcialidad el cual deberá precisar los montos de de la operación como sigue:

a) Si se tratara de una operación celebrada fuera de la región frontera:

Concepto	Mensualidad
Valor de la contraprestación	9.913,79
IVA trasladado (16%)	1.586,20
Total	11.500,00

b) Si se tratara de una operación celebrada en la región frontera tenemos:

Concepto	Mensualidad
Valor de la contraprestación	9.909,91
IVA trasladado (11%)	1.090,09
Total	11.000,00

8- Comprobantes con impresión de tasas anteriores

Los contribuyentes que al 1 de enero de 2010 tengan comprobantes impresos, en los que aparezca impresa la tasa del 10% o 15% del IVA, podrán seguir utilizándolos hasta agotarlos o termine su vigencia, para lo cual deberán señalar en los mismos, por escrito o mediante sello, la tasa del 11% o 16%, según corresponda.

9. Comprobantes digitales

Todo lo expresado en el presente, será igualmente aplicable en materia de comprobantes fiscales digitales, conforme al procedimiento que se publique en la página de Internet del SAT.

II. Operaciones celebradas a partir de 2010

Las que se hayan celebrado a partir del 1° de enero de 2010 y que en consecuencia se cobren a partir de esa fecha, estarán afectas a las nuevas tasas.

III. Factor de retenciones de IVA aplicable para las nuevas tasas.

Tratándose de operaciones en las que las personas morales deben retener el IVA, es importante consideren lo siguiente:

1. Cuando corresponda que el IVA se retenga en dos terceras partes, se puede determinar el monto a retener multiplicando el IVA trasladado por el factor 0.666666667, con independencia de que la tasa del IVA sea del 16% u 11%.
2. En el caso de la retención que debe efectuarse por las personas morales a los transportistas, la retención del 4% del valor de la contraprestación pagada efectivamente, equivale a 0.25 del IVA trasladado cuando la tasa sea del 16%, y al 0.363636363 del IVA trasladado, cuando la tasa sea del 11%

En espera de que la presente les sea de utilidad, nos mantendremos atentos para cualquier aclaración o información adicional.

Socio de la práctica de impuestos
C.P.C. Marco Antonio Flores Santos