



El IVA en el Registro de las Adquisiciones Gubernamentales

Pedro Gutiérrez

En el seno de los trabajos que se realizan para la armonización contable, en algún momento ha surgido la inquietud de si los entes públicos deben separar el IVA al registrar sus adquisiciones. En esta breve colaboración el autor concluye que dicha separación solo debe operar para aquellos entes a los que la Ley les permite recuperar el impuesto que les fue trasladado en sus adquisiciones.

Pedro Gutiérrez, es Contador Público Auditor por la Universidad de Guadalajara, y actualmente se desempeña como Director de Desarrollo Administrativo de la Hacienda Estatal en el INDETEC. pgutierrez@indetec.gob.mx



El impuesto al valor agregado (IVA) es un tributo indirecto que recae sobre el costo de los actos o actividades gravados por la ley, pero que utiliza una mecánica de cálculo y pago que permite que su carga solamente afecte al consumidor final, no obstante que el impuesto se genera y cubre en cada etapa de la comercialización de los bienes o servicios. El monto a pagar surge de la diferencia entre el impuesto trasladado, que es la suma de los impuestos aplicados en las ventas de bienes y servicios efectuadas en un periodo, y el impuesto acreditable que es la suma de los impuestos aceptados en los bienes y servicios adquiridos en ese mismo periodo.

Como se puede apreciar, la mecánica del impuesto descrita provoca que los agentes de las diferentes etapas de comercialización recuperen el impuesto que les es trasladado en sus adquisiciones, lo que no sucede con el consumidor final, quien es el que en último término soporta la carga impositiva.

Parte sustancial de esta mecánica de tributación lo representan las disposiciones de la Ley del Im-

puesto al Valor Agregado siguientes, que textualmente se reproducen:

Artículo 1º, párrafo segundo: *“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 5º, fracción II: *“Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes...”*

Artículo 32, fracción III, párrafo quinto: *“Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida...”*

La mecánica de tributación del impuesto se aprecia con sencillez en el contenido de los dispositivos legales citados, ya que 1) durante las etapas de comercialización el IVA no forma parte del precio de los bienes y servicios, 2) su traslado en forma expresa constando en los comprobantes,

Armonización Contable

es requisito indispensable para su recuperación o acreditamiento, y 3) su inclusión en el precio y en la documentación que se expida al consumidor final impide que éste lo recupere y por tanto solamente él resiente la carga fiscal.

I LOS ENTES PÚBLICOS Y SU RELACIÓN CON EL IVA.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 3º que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social:

- Deberán aceptar la traslación del impuesto y, en su caso, pagarlo y trasladarlo aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.
- Tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos.
- Sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%.
- Deberán cumplir con los requisitos previstos en esta Ley para el acreditamiento de referencia.

De lo anterior se desprende que los entes públicos estarán obligados a pagar el impuesto solo cuando realicen actos gravados por la ley, provenientes de los rubros de ingresos clasificados como productos e ingresos por ventas de bienes y servicios; definidos los primeros como contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado; y los segundos como recursos propios que obtienen las diversas entidades que conforman el sector paraestatal y go-

bierno central por sus actividades de producción y/o comercialización¹.

II CONCLUSIONES.

- 1.- La mecánica de cálculo para el pago del impuesto tiene la finalidad de permitir que los contribuyentes en las distintas etapas de la comercialización recuperen el impuesto que les fue trasladado en sus adquisiciones de tal manera que no les afecte.
- 2.- El consumidor final es quien soporta la carga impositiva puesto que es la parte última de las etapas de comercialización.
- 3.- Para el consumidor final el costo de los bienes o servicios adquiridos está representado por la suma del precio del bien o servicio más el IVA que le es trasladado.
- 4.- Los entes públicos por lo general no son contribuyentes de IVA (excepto por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos) sin embargo están obligados a aceptar su traslado.
- 5.- Los entes públicos no contribuyentes del IVA son equiparables a los consumidores finales respecto al impuesto y soportan la carga impositiva.
- 6.- A mayor abundamiento, la prevención contenida en el párrafo segundo del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sentido de que el impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte del precio de los actos o actividades gravados, constituye un precepto necesario a la mecánica de recuperación del impuesto en las distintas etapas de la comercialización. Pero que la propia Ley trata distinto cuando se refiere a los actos o actividades que se realicen con el consumidor final (quien recibe la carga fiscal), al señalar que en esos casos el impuesto se incluirá en el precio así como en la documentación que se expida.

¹ Rubros de ingresos definidos en el Clasificador por Rubro de Ingresos aprobado por el CONAC.