

# Declaratoria de IVA ¿Un trabajo subvaluado?

Autor: C.P.C. Arturo Méndez Islas - Socio

Coautor: C.P Juan José Chávez Bernabé

La declaratoria de Contador Público Registrado (CPR) que regula el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), es un informe profesional de todos conocido en el ámbito de la contaduría pública. Un informe que se emite como resultado de un trabajo profesional desarrollado con base en las normas que la regulan, respaldado por la firma de profesionales independientes y además que se refiere a una solicitud de devolución de impuesto al valor agregado (IVA), formulada por un contribuyente de dicho gravamen, pero en ocasiones sub-valorada por la Autoridad Fiscal.

En los últimos meses de 2009 y los primeros de 2010 se publicaron oficialmente disposiciones fiscales que revivieron la polémica sobre la importancia, conveniencia y valor de la declaratoria de CPR para la solicitud de devolución de IVA. Recientemente la polémica ha vuelto a disminuir y ha dejado, nuevamente a la declaratoria de CPR como un trabajo importante, pero poco valorado.

## **Antecedentes.**

### Objetivos del Servicio de Administración Tributaria (SAT)

En abril de 2008, el SAT difundió a la contaduría pública organizada, un nuevo texto de la "Declaratoria de Contador Público Registrado, respecto del saldo a favor de IVA" con objeto de incorporarle mayor información sobre las operaciones del contribuyente. En la elaboración de ese formato, participaron funcionarios del SAT y del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y estuvo vigente a partir del 16 de mayo de 2008.

Respecto a aquella declaratoria, los objetivos que en aquel entonces el SAT señaló expresamente fueron:

- Para el SAT uniformar en todo el país los procedimientos que deben aplicar los contadores públicos, cuando emitan una declaratoria respecto de los saldos a favor en materia del IVA que soliciten los contribuyentes. Tener mayor certeza de los recursos que devuelve a los contribuyentes, con la evidencia de los procedimientos aplicados por el CPR.
- Para el Contribuyente, obtener el saldo a favor en un plazo más breve (15 días hábiles).
- Para el CPR, una constancia de que se siguieron las normas y los procedimientos de auditoría en la revisión del saldo a favor del IVA.

El trabajo de elaborar la declaratoria debe cumplir lo requerido por las Normas y Procedimientos de Auditoría por cada una de las declaratorias que se emitan.

Las razones que advierte la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para practicar una revisión de papeles de trabajo del CPR, que emite una declaratoria de IVA, principalmente se deben a lo siguiente:

- Clara fundamentación en el CFF.
- Acciones fraudulentas mediante colusión de un contribuyente con un CPR, o utilización de registros de CPR que ya han fallecido, entre otras.
- Acciones fraudulentas de un contribuyente que presenta información falsa al CPR que lleva a cabo la inspección de la documentación relativa.
- Presentación de declaratorias de IVA con ingresos ficticios.

#### Razonabilidad vs. Veracidad

En el pasado, en diversas ocasiones algunas Administraciones del SAT rechazaron declaratorias que contenían el siguiente texto:

*“declaro bajo protesta de decir verdad que he revisado la razonabilidad de las operaciones de las que deriva el Impuesto al Valor Agregado causado en cantidad de...”.*

Mientras que el personal de las Administraciones del SAT exigía un texto en el que se mencionara:

*"declaro bajo protesta de decir verdad que he revisado la veracidad de las operaciones de las que deriva el Impuesto al Valor Agregado causado en cantidad de...".*

La diferencia entre veracidad y razonabilidad es notoria e importante. Para un CPR que aplica Normas y Procedimientos de Auditoría es indispensable obtener una razonabilidad de cada una de las cifras que audita o revisa. Sin embargo, al aplicar pruebas y alcances, apegados a dichas Normas, no obtiene la certeza de que el 100% de determinada cifra es real y/o correcto, como lo sugiere la palabra Veracidad. Esto compromete al CPR a revisar el 100% de las cifras relativas a la determinación de un saldo a favor de IVA, o a manifestar “veracidad” sin tener por cierta tal manifestación.

Lo anterior quedó plenamente corregido el 26 de diciembre de 2008, mediante la modificación a la regla II.2.2.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008, cambiando la palabra "veracidad" por la de "razonabilidad".

## Actual Declaratoria de CPR

### Razonabilidad

Respecto a la discrepancia entre Razonabilidad y Veracidad, actualmente el artículo 84 del RCFF establece que el CPR debe declarar bajo protesta de decir verdad que revisó la razonabilidad de las operaciones.

### Disposiciones en vigor

El pasado 7 de diciembre de 2009 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo RCFF, el cual en su artículo 14 establece la obligación a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales y tengan saldos a favor del IVA, de presentar sus solicitudes de devolución de IVA acompañando, por cada una, una declaratoria formulada por CPR.

Anteriormente era una opción para el contribuyente incluir al trámite de devolución de IVA, la declaratoria respectiva de CPR, con el objeto de reducir la información que se debía acompañar. Así, las Administraciones del SAT aceptaban las solicitudes de devolución con o sin declaratoria de CPR.

Con posterioridad a la publicación en comento, existía incertidumbre sobre la interpretación y objetivo de tal disposición, interpretación que podría llevar a indicar que la reforma realizada propone la obligación de utilizar la declaratoria únicamente para la aplicación del sexto párrafo del artículo 22 del CFF, en lo que refiere al plazo para obtener la devolución y no respecto a la obligación de presentar la solicitud de devolución acompañada de la declaratoria formulada por CPR.

En la práctica, las autoridades hacendarias requirieron a los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, que forzosamente acompañaran a sus trámites de devolución de IVA, la declaratoria formulada por el CPR que dictaminaría los estados financieros. Inclusive se llegó a interpretar que no era requisito indispensable que el CPR que formulara la declaratoria sobre el saldo a favor de IVA, fuera el mismo que emitiría el dictamen fiscal del contribuyente respectivo, relativo al mismo ejercicio.

Así las cosas, algunos contribuyentes comenzaron a presentar sus trámites de devolución acompañando declaratoria de CPR formulada conforme a los lineamientos señalados para tales efectos. Evidentemente esto representó, para algunos contribuyentes, la contratación de un servicio adicional del CPR que preparara la declaratoria correspondiente, aunado al costo que esto representa. Adicionalmente, para cumplir con los lineamientos y requerimientos que esta nueva declaratoria solicita, el trabajo del CPR y del personal del contribuyente es

notoriamente mayor al que se requería para preparar declaratorias en el pasado, e incluso devoluciones convencionales, con independencia de la diferencia en plazo para obtener la devolución entre cada tipo de trámite.

## Nueva declaratoria de IVA

El pasado 8 de febrero, el SAT da a conocer el modelo de declaratoria que deberá acompañar la solicitud de devolución de saldos a favor de IVA; entre los puntos importantes a destacar en esta nueva versión son los siguientes:

- Datos del contribuyente que solicita la devolución:
- Clave de la actividad preponderante (Anexo 6)
- Datos del representante legal
  - Nacionalidad
  - Domicilio fiscal
  - Número telefónico
  - Correo electrónico
  - Fecha de su designación como representante
  - Documento en el que consta la representación que le haya sido otorgada.
  - Número de la escritura en que le fue otorgado el poder
  - Fecha de la elaboración de la escritura
  - Nombre del notario público anteponiendo las siglas de su profesión.
  - Número de la notaría
  - Municipio o población de ubicación de la notaría.
  - Estado de la república de ubicación de la notaría
  - Tipo de poder que se le otorgo al representante legal, es decir, general para actos de dominio y administración, general para actos de administración, general amplísimo y especial para presentar al contribuyente ante las autoridades fiscales.
- Datos del CPR
  - Domicilio fiscal
  - Número telefónico
  - Correo electrónico
  - Nombre del colegio del cual es miembro activo
  - Datos de la persona moral en la que presta los servicios el CPR
  - Registro Federal de Contribuyentes (RFC)
  - Registro AGAFF

## Puntos destacables del instructivo de llenado.

1. Anotar el número de regla de la Resolución Miscelánea Fiscal, que fundamenta la solicitud de devolución, del ejercicio al que corresponda.
2. Indicar si se solicita el total del saldo a favor o si se trata del total del remanente, después de haber realizado una compensación y haya resultado un remanente del saldo a favor.
3. Especificar la tasa o tasas a las que está gravada la actividad del contribuyente.
4. Indicar el porcentaje del alcance de las facturas revisadas.
5. Indicar el porcentaje del alcance de las facturas revisadas donde se comprobó que se traslada el impuesto a los clientes.
6. Indicar el porcentaje del alcance de los depósitos cotejados en los estados de cuentas bancarias del contribuyente.
7. Indicar el porcentaje de la documentación de operaciones de exportación revisada.
8. Indicar el porcentaje del alcance de la revisión a la documentación en la cual le trasladaron el IVA acreditable al contribuyente.
9. En caso de que la devolución se origine específicamente por una o dos operaciones importantes (adquisición de maquinaria, equipo o inmuebles), el CPR deberá manifestarlo en este inciso.
10. El CPR deberá proporcionar un listado con datos de 20 principales proveedores del mes al que corresponde la declaratoria, indicando los siguientes datos de cada uno de los proveedores: Registro Federal de Contribuyentes; nombre, denominación o razón social; indicar con la letra "A" si se trata de adquisición de bienes, con la letra "G" si se trata de gastos.

## Revisiones del SAT de la nueva declaratoria

En una revisión de papeles de trabajo del CPR, el personal de la Administración de Auditoría Fiscal Federal espera encontrar cuando menos la siguiente información:

1. Estudio y evaluación del control interno. Se debe considerar como estudio y evaluación del control interno el conocimiento de la operación general del contribuyente, el conocimiento del registro contable de las operaciones y en consecuencia del IVA acreditable, abarcando al menos:
  - a. Las cuentas y subcuentas relacionadas con el IVA.
  - b. Los traspasos de las cuentas para determinar el saldo del periodo.
  - c. La clasificación de las operaciones por cada una de las tasas a las que está gravado.
  - d. La conciliación mensual con los registros contables.
  - e. El control de los cheques pagados no cobrados.

- f. Un análisis de los registros manuales.
2. Programa de trabajo.
3. Papeles de trabajo que soportan la revisión del CPR.
4. Memorándum general sobre la revisión del IVA.
5. Copia de la declaratoria emitida.

## **No necesidad de declaratoria de CPR**

El pasado 31 de marzo de 2010 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009. En esta resolución se agregó un quinto párrafo a la regla II.2.3.1., relacionada con la solicitud de devoluciones de saldos a favor de IVA, con el cual liberó a los contribuyentes obligados a dictaminarse del requisito de acompañar a sus solicitudes la declaratoria de CPR.

En la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 publicada el pasado 11 de junio, además de ratificar lo establecido en el párrafo anterior, se incorporó un párrafo a la regla II.2.3.1 para establecer que el CPR que emita la declaratoria puede ser distinto al que dictamine los estados financieros respecto del mismo contribuyente, cuando aquél haya fallecido o su registro se encuentre suspendido o cancelado. Sobre esa base, el CPR que emita las declaratorias debe ser el mismo que vaya a emitir el dictamen sobre los estados financieros, situación que aclara la inquietud que algunos contribuyentes manifestaron con anterioridad.

Esta modificación a la regla II.2.3.1 señala textualmente en el adicionado párrafo quinto que "se tendrá por cumplida la obligación de presentar la declaratoria, cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros de conformidad con el artículo 32-A del CFF, cumpliendo solamente con el procedimiento mencionado en los párrafos primero y segundo de la presente regla"; por lo anterior, basta que los contribuyentes obligados a dictaminarse para efectos fiscales presenten los formatos y anexos correspondientes para tramitar su solicitud de devolución de saldos a favor de IVA, aplicando los beneficios que para dicho trámite se ofrecen cuando se acompaña declaratoria de CPR.

## **Conclusiones**

Conforme a lo aquí expuesto, incluir la declaratoria del CPR en las solicitudes de devolución de IVA ha dejado de ser requisito obligatorio para contribuyentes que dictaminan sus estados financieros para efectos fiscales.

Con independencia de la obligatoriedad o no de la declaratoria, la elaboración de la misma requiere tiempo, trabajo adicional y un costo extra, muchas veces no contemplado o presupuestado por el contribuyente. Evidentemente su

presentación junto con el trámite de devolución de IVA conlleva la posible garantía de una devolución más expedita; ya que es de todos conocido el hecho de que en varias ocasiones la Autoridad Fiscal, en el pleno uso de sus facultades, requiere información o documentación adicional al contribuyente para dar mayor certeza a su revisión del saldo a favor solicitado, esto sin considerar o ponderar el hecho de que un CPR ya revisó y dio razonabilidad a dicho saldo, conforme a las Normas y Procedimientos de Auditoría y según los lineamientos e instrucciones emitidas por el propio SAT.

Valdría la pena que la Autoridad Fiscal evaluara la posibilidad de garantizar mayores beneficios o provechos al uso de una declaratoria del CPR. Las ventajas de su preparación podrían ser desde no requerir mayor información o documentación adicional, menor plazo para la devolución, etc.; con esto, el uso y requerimiento de una declaratoria dejaría de ser una carga para algunos contribuyentes y propondría un procedimiento atractivo y menos oneroso.

**"El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y legales, así como a un profesionalista calificado."**