

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



21
21

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
GENERALIDADES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE QUE PARA
OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA,
PRESENTA

ROSA MARIA BARRIOS TORREBLANCA

Asesor: C. P. Alberto Paras Paces

México, D. F. 1980



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

	Pag.
1. Introducción	
2. Los diversos tipos de imposición sobre las ventas	
2.1 Generalidades	1
2.2 Impuesto Monofase	5
2.3 Impuesto Plurifase	7
3. Impuesto sobre Ingresos Mercantiles	
3.1 Generalidades	
3.2 Breve Análisis de la ley	13
3.3 Ventajas y Desventajas	15
4. Transformaciones del ISIM al IVA	
4.1 Generalidades	17
4.2 Motivo del Cambio del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles al Impuesto al Valor Agregado	18
4.3 Problemas Derivados de la Transformación	22
5. Impuesto al Valor Agregado	
5.1 Generalidades	24
5.2 Características	26
6. Análisis de la Ley del IVA	
6.1 Disposiciones Generales	
6.1.1 Objeto	29
6.1.2 Sujeto	37

	Pag.
6.1.3 Tasa	41
6.1.4 Acreditamiento	44
6.2 De la Enajenación de Bienes	59
6.3 De la Prestación de Servicios	65
6.4 Sobre el Uso o Goce Temporal de Bienes	86
6.5 De la Importación de bienes y Servicios	88
6.6 De la exportación de bienes y Servicios	90
6.7 De las obligaciones de los Contribuyentes	
6.7.1 Inscripción en el Registro Federal de Causantes	93
6.7.2 Otras obligaciones además de la Inscripción	98
6.8 De las facultades de las autoridades	104
6.9 Base y Cálculo del Impuesto	105
6.10 Causantes Menores	112
7. Análisis del Reglamento de la ley del IVA	121
7.2 De la enajenación de bienes	129
7.3 De la prestación de Servicios	134
7.4 Del Uso o Goce Temporal de Bienes	138
7.5 De la importación de bienes y Servicios	141
7.6 De la exportación de bienes y servicios	142
7.7 De las obligaciones de los contribuyentes	143
7.8 De las facultades de las autoridades	145
8. Repercusiones Administrativas del IVA	
8.1 Estructura y Proceso de Registro	146

	Pag.
8.2 Control de Información	150
8.3 Formas	151
8.4 Control Interno	151
9. Casos Prácticos	154
10. Problemas y Consecuencias	
10.1 La Redistribución de la carga tributaria	167
10.2 Control y Evasión Fiscal	168
10.3 Estructura y Nivel de los precios	170
10.4 Inflación	172
11. Conclusiones	
12. Apendice de abreviaturas	
13. Bibliografía	

1. INTRODUCCION

En estos momentos, siendo aún palpable el impacto del Impuesto al Valor Agregado en nuestro sistema Tributario, consideré de gran importancia un estudio sobre el mismo.

El aspecto impositivo nos afecta a todos, en mayor o menor grado, porque somos sujetos de impuestos y siendo éste un impuesto sobre el consumo, nos afecta invariablemente, ya que formamos parte de una sociedad de consumo.

En nuestra diaria actividad profesional, recibimos consultas en materia fiscal, tanto de amigos, conocidos y clientes, y es necesario que el C.P., conozca esta área, para saber encausar acertadamente dichas consultas, en la forma más adecuada y oportuna.

El 1o. de enero de 1980, entró en vigor el Impuesto al Valor Agregado en sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; encontrándome en el último semestre de la carrera, habiendo dejado ya atrás la materia de Contabilidad y en donde son tratados los aspectos fiscales, y con la necesidad de actualizar mis conocimientos al respecto, dirigí mi trabajo de investigación hacia el nuevo impuesto.

Espero que la presente investigación sirva para aclarar dudas a compañeros, que como yo, se encuentran deso-

rientados en este aspecto, y que sirve en general como aportación para un mayor esclarecimiento y conocimiento del Impuesto al Valor Agregado.

IMPUESTO

Es una deducción obligatoria de riqueza privada, requerida por el Estado y por las Entidades Menores para destinarse a la consecución de los fines generales de la vida pública. Es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta, propiedad de las economías privadas, y sin ofrecer a éstas compensación alguna, específica y recíproca de su parte.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo Número 2 dice: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatoria, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Existen dos criterios para clasificar los impuestos: el que se basa en la repercusión y el llamado administrativo.

Conforme al criterio de la repercusión, los impuestos directos son aquellos donde quien paga verdaderamente el impuesto es el contribuyente, confundiéndose las calidades del sujeto pasivo y el pagador: su ejemplo lo tenemos en el impuesto sobre la renta y en el impuesto predial.

El criterio administrativo considera que los impues

tos directos son aquellos en los que la carga fiscal recae sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; estos impuestos gravan situaciones normales y permanentes y se consideran más o menos estables, pudiéndose percibir mediante listados nominativos de causantes.

Los impuestos directos pueden clasificarse a su vez en personales y reales.

Los impuestos personales toman en consideración a las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos; así, por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados.

Los impuestos reales son los que recaen sobre la cosa que es objeto de gravamen, sin considerar al propietario de ella, el cual es sujeto del impuesto; por ejemplo, el impuesto predial.

De acuerdo con el criterio de la repercusión el impuerto indirecto no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto y pagador del impuesto son distintas; así, por ejemplo, el impuesto sobre ingresos mercantiles.

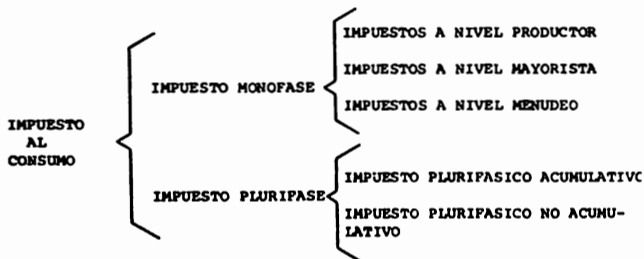
En el criterio administrativo los impuestos indirectos se perciben con motivo de un hecho, de un acto; no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

Los impuestos indirectos se clasifican en dos ca-

tegorías: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos; como ejemplo de los primeros se encuentran los impuestos de importación y exportación, y como impuestos sobre los consumos, los que gravan la producción o las transferencias.

Al hablar de impuesto general sobre las ventas nos referimos a aquel que grava a cada una de las fases del proceso productivo distributivo de los bienes y servicios, y, dentro del marco de la anterior clasificación de los impuestos, podemos encuadrarlo como un impuesto indirecto al consumo.

El impuesto general sobre las ventas o impuesto al consumo puede asumir diversas modalidades, que pueden apreciarse en el siguiente cuadro:



2.2 IMPUESTO MONOFASE

Consiste en tasar uniformemente todos los productos en una determinada fase del ciclo productivo o distributivo.

Entre las ventajas de este sistema se encuentran: la posibilidad de conceder una exención total a las exportaciones; gravar todos los productos con una tasa uniforme; ofrecer una cierta transparencia de la carga fiscal para el contribuyente; mayor posibilidad de control de parte de la administración pública, ya que reduce el número de contribuyentes y limita a una sola la fase impositiva.

La aplicación de este tipo de impuestos presenta un gran problema: el de la selección de la fase a gravar, dentro del proceso productivo-distributivo; y, dentro de cada fase, las siguientes desventajas.

a) Impuestos a Nivel Productor.

La ventaja que puede desprenderse de un impuesto aplicado a nivel productor es una facilidad de control, ya que realmente serían pocos los causantes; sin embargo, parece que sus desventajas son mayores.

En primer lugar, la base gravable es bastante vulnerable, ya que el producto o importador puede manipular fácilmente los productos que elabora.

El valor agregado es bajo, sobre todo si considera-

mos que en nuestro país el mayor valor agregado tiene lugar en la etapa de comercialización y no en la producción. Por tanto, si se establece un impuesto al consumo en esta etapa, la recaudación sería baja, a no ser que se establecieran tasas altas, lo cual induciría a la evasión; se debe señalar también que la base es manipulable por el causante utilizando distribuidores o comisionistas para la venta de sus productos, para reducir así la base gravable.

b) Impuestos a nivel mayorista

Esta imposición sería en la etapa intermedia, pero resulta difícil la identificación de la etapa en que se pretende gravar, ya que si bien en gran parte de los productos se da una etapa de mayoreo, en otros simplemente no existe o es difícil su determinación.

c) Impuestos a nivel menudeo.

La tercera posibilidad de gravar el consumo sería en la etapa final, que es la correspondiente a las ventas del comerciante minorista al consumidor final. Esta forma de aplicación facilita la identificación de la etapa que se desea gravar, la base de imposición sería el precio total del bien y el valor generado en el máximo que se puede lograr en el proceso económico, y el costo financiero que representa para el causante el pago del impuesto prácticamente no exis-

te, ya que se traslada al comprador de los bienes; todas estas circunstancias aún con tasas bajas. Sin embargo, tiene por inconveniente que habría un alto número de causantes lo que dificulta las labores de control.

En esta etapa, de darse la evasión, el efecto sería importante, ya que prácticamente se estaría evadiendo sobre el valor agregado.

2.3 Impuesto Plurifase.

Es el que se aplica en todas las etapas del proceso económico y ofrece mayores ventajas que los gravámenes de una sola etapa, pues no presentan dificultades para determinar la base gravable del impuesto, ya que estaría representada por el valor del bien en cada etapa. De evadirse el pago del impuesto la pérdida fiscal no sería muy grande, ya que sólo sería el correspondiente a esa etapa; el costo financiero para el causante no existe dado que lo que se paga se traslada en el mismo período.

Los impuestos de etapa múltiple pueden tener dos modalidades diferentes: una es la aplicación con acumulación de la carga, conocidos como impuestos en cascada (ISIM) y la otra de aplicación sin acumulación o impuestos tipo valor agregado (IVA).

a) Impuesto plurifásico acumulativo.

En principio, este tipo de impuesto permite un alto

rendimiento fiscal, no obstante que la tasa sea baja, esto se explica por el universo de causantes que es muy amplio y los conceptos de imposición también, máxime que se causa en cada una de las operaciones sobre el valor total del bien y en un país como el nuestro en que el proceso de comercialización es muy amplio, la recaudación en comparación con otros gravámenes es importante.

En cuanto a la administración de este tipo de impuesto se dice que es relativamente fácil y desde el punto de vista histórico, son los que surgieron inmediatamente después de los impuestos de etapa única.

Cabe señalar que casi todos los países que ahora tienen un impuesto tipo valor agregado, aplicaron por varios años gravámenes de tipo acumulativo. Sin embargo, el hecho de que el impuesto en una etapa forma parte de la base gravable en el siguiente, origina los siguientes efectos:

- Incrementos en los precios
- Falta de neutralidad
- Dificultades para desgravar los productos que se exportan
- Dificultades administrativas

b) Impuesto plurifásico no acumulativo.

El impuesto que grava las etapas del proceso eco-

nómico sin tener efectos acumulativos es el impuesto plurifásico no acumulativo; se aplica en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes sobre la parte del valor que se les agrega.

No tiene efectos acumulativos porque incide sólo sobre el valor añadido en cada etapa, y el impuesto causado en la etapa anterior no forma parte de la base imponible del impuesto. Al no darse efecto acumulativo y al incidir el impuesto sólo sobre el valor generado, se le da racionalidad al sistema, facilita el control de los causantes y permite a su vez el cálculo del impuesto a devolver tratándose de la exención a las exportaciones.

3. Impuesto sobre ingresos mercantiles.

3.1 Generalidades

El antecedente más cercano lo encontramos en la ley del papel sellado, que en el período posterior de la Independencia Nacional permaneció aplicable con algunas modificaciones hasta ser sustituida por la ley del timbre.

La Ley del Timbre gravaba los actos, contratos y documentos expedidos en territorio nacional, así como los extranjeros que surtieran sus efectos dentro de él.

Los gastos de administración se elevaban en razón

directa al desarrollo industrial y económico del país, debido principalmente al enorme volumen de operaciones y transacciones que se realizaban al tener que expedir documentos y timbrarlos por cada una de ellas, sin perjuicio de los errores que pudieran cometerse en el cálculo del Impuesto que, si se pagaba de más, no era susceptible de devolución, y si se pagaba de menos podía originar serias sanciones económicas.

Debido a los efectos de conciencia tributaria, incertidumbre jurídico-impositiva, la complejidad de los impuestos, la tendencia evasora y otras, las autoridades hacendarias reconocieron la necesidad de llevar a cabo una reorganización y se pensó en la conveniencia de citar a la Tercera Convención Nacional Fiscal. La primera de ellas fue celebrada en el año de 1925 y la segunda en el año de 1932.

La Tercera Convención Nacional Fiscal fue convocada por la Confederación Nacional de Cámaras de Comercio en el año de 1947, se tenía la idea fundamental de suprimir el impuesto sobre compra-venta consignado en la Ley del Timbre, para que éste se sustituyera por un impuesto general que no requiera la expedición de documentos, salvo aquellos que utilizaran para sus propios usos.

Como resultado de la convención, el ejecutivo de la nación tomó en cuenta las quejas y opiniones de los integran

tes y sintetizadas dieron cuerpo al decreto del 29 de julio de 1947, en el que se estableció que todos los comerciantes e industriales que operan en la República, deberían presentar una declaración indicadora de sus ingresos por el año de 1946 y el primer semestre de 1947.

La finalidad de tal declaración era, según manifiestaron las autoridades hacendarias, el basarse en datos y cifras reales que en base a cálculos estadísticos permitieran determinar una cuota del impuesto más general y más justa.

Fue así que en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1947, publicado hasta el 7 de enero de 1948, se dió a conocer la promulgación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Esta ley gravó a los comerciantes con una tasa del 1.8% sobre los ingresos brutos que percibían como consecuencia de la enajenación de bienes muebles, arrendamientos mercantiles, servicios mercantiles y comisiones; concedía a los estados de la república una participación en su recaudación del 1.2% permitiendo con esto elevar el gravamen hasta un 3%.

La Ley ha sufrido innumerables reformas entre las cuales destaca la de 1971 en que se estableció la tasa especial del 10%, con el propósito de igualar la carga fiscal de

productos de consumo necesario con la de ciertos productos suntuarios, que por sus pocas etapas de comercialización resultaban menos gravados que aquellos que tienen un proceso de comercialización más largo. La tasa especial del 10% se considera equivalente a la tasa general del 3% en varias etapas.

En 1973, nace la tasa general del 4%, en 1974 nacen las tasas especiales del 5%, el 15% y la del 30%, y finalmente, en el año de 1978, nace la tasa especial del 7%.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles presenta las siguientes características:

a) Es un gravamen que incide sobre el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento de bienes o por la prestación de servicios de carácter mercantil, que requieren necesariamente de la habitualidad.

b) Por ser indirecto, el contribuyente es sólo un medio para que el impuesto recaiga en el consumidor final, quien paga su importe aún cuando vaya disimulado en el precio.

c) Es de carácter general porque se aplica a todas las operaciones que están dentro de su objeto, excepto los exentos por disposición expresa.

d) Afecta todas las etapas del proceso producción-distribución de los bienes o servicios.

e) Tienen efectos acumulativos o en cascada, esto es, el gravamen forma parte de los costos del producto, y en consecuencia, se paga el impuesto sobre impuestos ya causados. Por ello, su regresividad es más notable ya que afecta en mayor proporción a quienes tienen menor capacidad contributiva, particularmente en los casos de productos de primera necesidad no exentos, cuyo proceso de comercialización (y en algunos casos de producción) es más largo.

f) Rompe la neutralidad porque permite que bienes similares tengan una carga fiscal diferente en razón del número de etapas de producción o de comercialización.

g) Dificulta la determinación de la carga real impositiva, que incide sobre los bienes exportados.

3.2 Breve análisis de la Ley.

Objeto: El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles grava los ingresos que se obtengan por:

- I. Enajenación de Bienes
- II. Arrendamiento de Bienes
- III. Por prestación de servicios
- IV. Por comisiones y mediaciones mercantiles
- V. Por ventas con reserva de dominio

Sujeto: La persona física o moral que habitual-

mente obtiene el ingreso con motivo de las operaciones gravadas.

Repercusión del Impuesto: Los sujetos del impuesto podrán trasladarlo; es opcional, ya que también pueden absorberlo como gasto.

Tasa: La tasa general es del 4% y las especiales del 7%, 10%, 15% y 30%.

Ingresos exentos: Están exentos de impuesto los ingresos obtenidos por la maquila de nixtamal y pasteurización de leche, los puestos en mercados o vía pública, los talleres en mercados públicos o en casa habitación, las ventas de agua y hielo, la venta de semillas alimenticias, la venta de azúcar y sal, la venta de carbón y petróleo, de ganado, de carnes alimenticias de pescados y mariscos, de aves y huevos, de frutas, verduras y legumbres; la venta de tortillas, masa, harinas y pan, de leche, de electricidad, de gas, sombreros y huaraches; los vendedores ambulantes, los ingresos que procedan de aportación de capital, los ingresos de agricultores y ganaderos por venta de primera mano, con excepción de la enajenación de flores cultivadas, y de toros y novillos de lidia; mercancías gravadas por impuestos especiales a la producción, explotación o venta de primera mano, las publicaciones; la venta de inmuebles y arrendamiento de negocios agrícolas; valores y títulos de crédito; ingresos de institu

ciones de crédito, seguros y fianzas; agentes y corredores de valores, seguros y fianzas; cooperativas de consumo, industrias nuevas o necesarias; constructoras de obras públicas; establecimientos de enseñanza y penitenciarios; asociaciones civiles; espectáculos públicos, loterías y rifas; transportistas; servicios técnicos al extranjero y comisiones por exportación; servicios y asociaciones profesionales; comisiones a trabajadores; venta de artículos de consumo necesarios a trabajadores o miembros de sindicatos; misceláneas, estancos y tendajones; cafés, fondas, loncherías y cocinas económicas.

Pago: El pago del impuesto debe hacerse dentro de los días 10. al 20 de cada mes.

Obligaciones de los causantes: Son obligaciones de los causantes: el empadronamiento, declarar y pagar el impuesto, firma de documentos, contabilidad de sociedades, libro de ingresos y egresos en el caso de causantes menores, facturación en caso de causantes mayores, y en su caso, el libro de comisionistas y mediadores mercantiles. Las operaciones deben ser registradas dentro de los 60 días siguientes a la fecha de su realización.

3.3 Ventajas y desventajas.

Entre las ventajas que podemos exponer siempre en

forma enunciativa más no exhaustiva, encontramos las siguientes:

Una cierta facilidad por conseguir una notable recaudación, con una organización administrativa modesta; una tasa aparentemente moderada, que dentro de otras cosas propende con menor fuerza al instinto de evasión; una cierta sensibilidad de coyuntura, típica de los impuestos directos, que se traduce en la capacidad de obtener una amplia recaudación, especialmente en los periodos de inflación; la facilidad de definir el objeto del impuesto y los sujetos de este mismo; la simplicidad del pago por los contribuyentes; la relativa sencillez del cálculo del tributo a pagar.

Las desventajas que distinguimos son:

Al gravar todas las transferencias de un determinado bien, desde la materia a su llegada al consumidor, por su valor pleno, comprendido el mismo impuesto que ha gravado las fases precedentes, si aumentamos las transferencias, aumenta también la incidencia del impuesto sobre el valor final del bien; tiene efectos económicos distorsionantes, ya que trata favorablemente a las empresas integradas y grava más duramente a aquellas especializadas, facilitando la concentración in natural de las empresas industriales y comerciales (y por lo tanto, los monopolios y los oligopolios) y obstaculizando la

racional división del trabajo entre las empresas; grava, además, los bienes de consumo, los bienes instrumentales, dando lugar a la doble tasación; es inneutral, ya que condiciona la capacidad concurrente de los bienes y servicios nacionales dentro del ámbito del Comercio Internacional, en cuanto para poder reembolsar el impuesto al exportador resulta prácticamente imposible determinar la carga real impositiva y el monto de los impuestos indirectos a devolver en la aplicación de los Certificados de devolución de impuestos. (CEDI):

4. Transformación del ISIM al IVA

4.1 Generalidades

El impuesto sobre Ingresos Mercantiles no ha tenido un tratamiento adecuado, ni bajo el perfil jurídico, ni bajo el económico; nace con defectos congénitos, si bien poco visibles en sus orígenes, dado el sistema en que debía operar o a que no importaba mucho en aquel entonces que el impuesto no fuera neutral en relación al grado de integración de las empresas. Escasa importancia se le dió a la proliferación de las tasas especiales o a la introducción de regímenes particulares de tasación para alguna u otra categoría de mercancías.

Ningún inconveniente grave venía posteriormente,

visto en el hecho de que la deuda del impuesto naciera con cada transferencia del mismo bien, y que el adeudo viniera medido cada vez al precio total del bien.

Algunas de las situaciones anteriores pueden ser justificadas, por el hecho de la tasa moderada inicial (3%), por la relativa rigidez de la organización comercial de las empresas, la estabilidad de los precios, la más lenta rotación de las capitales invertidos, la más larga vida económica de casi todos los bienes de consumo, todo esto dentro de un régimen de concurrencia moderada, en donde no era necesaria la libertad de movimientos de que debe disponer en los años 80's una empresa que actúe sobre la totalidad del mercado nacional y sobre otros mercados, cuyo fin no es sólo la supervivencia.

Es necesario por tanto, tener en cuenta la realidad económica, social y política del país, y adecuar el sistema impositivo.

4.2 Motivo del cambio del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles al Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el ejecutivo ante la Cámara de Diputa

dos, las razones para establecer el tributo son:

"El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir".

"Es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico".

"Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar han

adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuarios en relación con los que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación".

El auge del impuesto al valor agregado se debió fundamentalmente a que en el tratado de Roma, por el cual se creó la Comunidad Económica Europea (CEE), previó la adopción por los primeros seis países integrantes (Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda) de un sistema común de Impuestos Indirectos, particularmente en los intercambios comerciales.

La CEE decidió que el Impuesto al Valor Agregado ofrecía el mayor número de soluciones satisfactorias al desarrollo del Intercambio Comercial.

Con el propósito de mejorar su estructura y dar mayor impulso a la recaudación, un gran número de países de Europa, Asia, África y América, han adoptado bajo distintas denominaciones, el Impuesto al Valor Agregado con características semejantes a las del aprobado en México.

Los países que han adoptado el Impuesto al Valor Agregado por orden cronológico, son entre otros los siguientes:

<u>PAIS</u>	<u>AÑO</u>	<u>TASA</u>
Francia	1954	17.6%
Costa de Marfil	1960	15 %
Marruecos	1962	15 %
Senegal	1966	9 %
Uruguay	1967	20 %
Brasil	1967	
Dinamarca	1967	15 %
Costa Rica	1967	8 %
Suecia	1968	17.1%
Alemania	1968	12 %
Rep. Malgache	1969	12 %
Holanda	1969	18 %
Noruega	1969	20 %
Ecuador	1970	5 %
Túnez	1970	
Luxemburgo	1970	10 %
Bélgica	1971	18 %
Bolivia	1972	5 %
Austria	1973	18 %

Irlanda	1973	20 %
Italia	1973	14 %
Reino Unido	1973	8 %
Honduras	1973	3 %
Colombia	1974	15 %
Chile	1975	20 %
Argentina	1975	16 %
Panamá		
Parú	1976	20 %

Este ya experimentado gravamen, supera los problemas que se tienen con el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y los que se desprenden de la existencia de múltiples impuestos especiales.

Al entrar en vigor este impuesto, se suprimirán - impuestos especiales, y el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, lo que se traducirá en una simplificación del sistema tributario nacional.

4.3 Problemas derivados de la transformación.

Cada modificación al sistema de imposición o simplemente cada acto de determinación del impuesto, cada variación en el sistema de los gastos, como cada gasto singular implican una variación del momentáneo equilibrio precedente.

Cada intervención del Estado modifica el precedente equilibrio en el Estado mismo.

La imposición general sobre las ventas al transformarse trae adheridos problemas de suma importancia desde el ángulo en que sea observado el objeto de tal reforma, ya que se trata de una forma de recaudación que ha adquirido un notable peso en el balance del Estado debido a la cantidad de recursos asegurados a título de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Por lo que se refiere al Estado, existe ya la necesidad que venga garantizada la paridad de la recaudación tributaria conjunta, obtenible de los impuestos vigentes con el nuevo sistema impositivo. Esta necesidad queda satisfecha ya que con el impuesto al valor agregado se espera recaudar 85,000 millones de pesos a nivel nacional, mientras que con el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en 1979 se recaudaron aproximadamente 62,000 millones, lo que representa un aumento de 23,000 millones.

Por lo que se refiere al sistema fiscal indirecto, la necesidad de una transformación, acorde con la aplicación del nuevo tributo.

El modificar la estructura financiera recaudatoria, problema que ya se viene atacando. El sistema de computación

quedo perfeccionado en las primeras semanas del presente año además de que funcionarán 42 nuevas receptorías de ventas en las 16 delegaciones políticas, y prácticamente todo el sistema bancario será incorporado a los planes de recaudación.

No es de hecho posible, predisponer una estructura normativa, sin antes haber pulido el campo del conocimiento preliminar del tributo y de haber evaluado los efectos de la nueva imposición, los efectos de la transferencia del impuesto, del acreditamiento, de las exenciones, etc., problemas que para un buen funcionamiento del nuevo tributo, deben ser evaluados y resueltos por las autoridades correspondientes.

Deben de asegurarse de que la reforma resolverá todos los problemas derivados de las desventajas del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y que no traerá otros más graves, que la transformación es tan necesaria y decisiva que justifica el turbar la economía nacional.

5. Impuesto al valor agregado

5.1 Generalidades

Por valor agregado de la producción de un dado sector económico, se entiende el valor que tal sector añade a la producción precedente empleada en el proceso productivo.

Desde el punto de vista económico, el Impuesto al

Valor Agregado es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizada por una persona en cada etapa de la actividad económica.

De las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este gravamen es el saldo a cargo o a favor del contribuyente que resulta de restar el impuesto causado en el ejercicio fiscal, el que le fue trasladado por sus proveedores de bienes o prestadores de servicios y el pagado por el propio contribuyente en sus importaciones, en ese mismo ejercicio.

De la clasificación inicial de impuestos, podemos decir que el impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto al Consumo, plurifase no acumulativo.

Existen tres tipos de Impuestos al Valor Agregado según la base de pago que elija el gobierno al implantarlo.

a) Tipo Producto: Cuya base es el producto nacional bruto, es igual al consumo más la inversión.

$$C + I = S + U + D$$

En este tipo de impuesto al valor agregado no se puede deducir del IVA sobre ventas, el IVA sobre compras de activo fijo, pero sí el IVA sobre compras.

b) Tipo Ingresos: La base es salario más utilidades.

$$S + U = C + I - D$$

En este caso se permite deducir al IVA sobre ventas el IVA sobre la depreciación y el IVA sobre las compras distintas de activo fijo.

- c) Tipo consumo, cuya base es el consumo.

$$C = S + U + D - I$$

Este tipo permite deducir del IVA sobre ventas, el IVA sobre compras y el IVA sobre compras de activo fijo.

La tendencia mundial (y México la siguió) es usar el IVA tipo consumo, ya que permite deducir de inmediato el IVA pagado en las adquisiciones de activo fijo, lo que equivale a desgravar los bienes de capital, fomentando la inversión en el país.

5.2 Características

El Impuesto al Valor Agregado tiene las siguientes características:

- a) **Impuesto a las ventas:** Es un gravamen de los conocidos como impuesto a las ventas, o sea, que grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento e importación de bienes o por la prestación de servicios.
- b) **Es indirecto:** Porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere los bienes o recibe los servicios, a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen; sin embargo, a diferencia del Im-

puesto sobre Ingresos Mercantiles, el consumidor siempre está en posibilidad de conocer y cuantificar el importe exacto del impuesto que se le traslada.

- c) De carácter general: Porque grava todos los bienes o servicios, menos los que están expresamente incluidos en alguna exención.
- d) Plurifásico: Porque grava todas las fases del proceso económico, o sea la producción y comercialización de bines y servicios.
- e) No acumulativo: Por la posibilidad de deducir el impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase sin incluir el propio impuesto, con lo que se evita el efecto acumulativo en cascada proprio del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- f) Neutral: Porque iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente del número de etapas por las que haya pasado en su proceso de producción-distribución. Con esto, las empresas que se integran verticalmente lo hará sólo por razones internas de indole económica o administrativa.
- g) Preciso en el monto de los impuestos indirectos a devolver en exportación: Porque permite que se cuantifique con toda exactitud el monto del impuesto incorporado a

los bienes o servicios en cualquier etapa que se desee, lo que facilita del desgravamiento en las exportaciones y la utilización de los CEDIS.

- h) **Iguala la carga fiscal de productos importados en relación con los nacionales:** Porque ambos productos están afectos a la misma tasa, así el proveedor nacional no se halla en desventaja frente al exportador extranjero.
- i) **Desalienta y dificulta la evasión:** Por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en las diversas etapas del proceso producción - distribución, lo que se traduce en autocontrol entre contribuyentes.
- j) **Relativamente fácil de administrar.**
- k) **Se financia al gobierno:** El impuesto es cobrado en cada etapa y enterado al fisco, el cual no tiene que esperar a que se realice todo el proceso producción - distribución para recibir el ingreso.
- l) **Tiene un impacto económico conocido:** Porque grava a una tasa dada el precio de consumo de los bienes, en tanto que el precio de consumo no cambie, el impuesto no cambia, aunque los precios en la cadena producción - distribución varíen, o aunque el número de componentes de la cadena cambien.

6. Análisis de la Ley del IVA

6.1 Disposiciones Generales

5.1.1 Objeto

a) Enajenación de Bienes

La primera actividad que la ley considera como generadora del impuesto al valor agregado, es la enajenación de bienes. Al respecto el artículo 80. de la misma define cuáles actos se reputan enajenación. A continuación se incluye dicho precepto:

LIVA "Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación:

- "I. Toda transmisión de propiedad de bienes. No queda comprendida en esta fracción la que se realice por causa de muerte, ni por fusión de sociedades. La donación no se considera transmisión gravada, salvo cuando la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta;
- "II. La venta en la que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida, desde que se celebre el contrato, aún cuando la transferencia de la propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse. En este último caso se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 7°, de esta Ley;

- III. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor;
- IV. El fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, en los términos del Código Fiscal de la Federación;
- V. El faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

"Esta presunción admite prueba en contrario".

Como puede observarse la disposición anterior exceptúa del concepto "enajenación", a las transmisiones de propiedad que se originan en herencias y donaciones y en fusión de sociedades. Introduce, además, un nuevo concepto que es el relativo a faltantes de inventarios, prejuzgando que éstos pueden obedecer a enajenaciones no registrados. Sin embargo, deja abierta la posibilidad de probar la improcedencia de tal presunción.

La fracción IV del precepto que antes se transcribió alude al fideicomiso considerado enajenación por el Código Fiscal de la Federación. Al respecto dicho ordenamiento, en su artículo 15, fracción IV, dispone lo siguiente:

CFF "Para los efectos fiscales se considera: ...

- IV. Que existe enajenación de bienes inmuebles a través del fideicomiso:
 - A. En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a read

quirir del fiduciario los bienes.

- "B. En el acto en el que el fideicomitante pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si al constituirse el fideicomiso se hubiera establecido tal derecho.
- "C. En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha designación no recaiga en el propio fideicomitente.
- "D. En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o dar dichas instrucciones.
- "E. En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor".

Ahora bien, la ley del IVA en su artículo 10 establece las normas que deben seguirse para dilucidar cuando se entiende que se realizan los actos en territorio nacional. A continuación se transcribe dicha disposición:

LIIIA "Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registro mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio.

"Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo".

b) Prestación de Servicios
Independientes:

El segundo concepto generador del impuesto al valor agregado es el relativo a la prestación de servicios independientes. Dentro de éste están consideradas prácticamente todas las actividades que no caen en las otras clasificaciones que prevé la ley como son: enajenación y uso o goce temporal de bienes. Se exceptúan los servicios sujetos a un contrato de trabajo y los que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera similares a éstos para efectos del gravamen respectivo. A continuación se incluye el artículo 14 de la ley que delimita este tipo de actividades:

LIWA "Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

- "I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes;
- "II. El transporte de personas o bienes;
- "III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento;
- "IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución;
- "V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología;
- "VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

"No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciben ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración".

Dado que la condición legal para que sean grava-

bles por el impuesto al valor agregado los actos es que éstos se realicen en territorio nacional, el artículo 16 de la ley deslinda la idea de cuando se considera que los servicios se prestan en territorio nacional, al ordenar:

LIV "Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

"En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

, "Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento".

c) Uso o Goce Temporal de Bienes
(arrendamiento, usufructo, etc.):

El artículo 19 de la ley define el concepto de "uso o goce temporal de bienes", para fines fiscales, a continuación se incluye esta disposición:

LIMA "Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación".

Para que sean gravables los actos a que se refiere el precepto anterior, es menester que ellos se realicen en territorio nacional. Al respecto, el artículo 21 de la ley aclara cuando se entiende que ello suceda así, en los siguientes términos:

"Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce".

d) Importación de Bienes y Servicios:

Uno de los muchos aspectos novedosos que presenta la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el de gravar la importación de mercancías y servicios, independientemente de los impuestos de importación que se causen. Esto tiene por objeto nivelar en impuestos los productos importados con los

nacionales ya que aquéllos se adquieren sin impuestos del exterior. El artículo 24 de la ley regula lo que debe entenderse por importación de bienes y de servicios; a continuación se incluye su texto:

LIV "Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

- "I. La introducción al país de bienes extranjeros;
- "II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él;
- "III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país;
- "IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero;
- "V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional".

6.1.2 SUJETO

Para efectos de impuestos federales, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 13, define a los sujetos directos, llamados por dicho ordenamiento "pasivos", en los siguientes términos:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, esté obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

"También es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales".

Concretamente, en materia de impuesto al valor agregado, la ley respectiva en su artículo 10, habla de los obligados al pago del impuesto. Es importante observar que, a diferencia de lo que acontecía en el caso de ingresos mercantiles, no se hace referencia ni a la mercantilidad ni a la habitualidad de los actos que originan la causación del gravamen. A continuación se incluye el primer párrafo del mencionado precepto:

LIVA. "Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta

Ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- "I. Enajenen bienes;
- "II. Presten servicios independientes;
- "III. Otrorguen el uso o goce temporal de bienes;
- "IV. Importen bienes o servicios".

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, se refiere en forma concreta a las entidades estatales en cuanto obligados, en forma limitada, al pago del gravamen. Al respecto el artículo 3º, en su segundo párrafo, ordena:

LIVA - ARTICULO 3, SEGUNDO PARRAFO. "La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público".

Sujetos del Impuesto con responsabilidad solidaria:

No solamente los obligados directos son responsables del pago de los impuestos, existen otras personas a las que por su relación con los primeros o por su participación en las actividades que originen el gravamen, la ley les fija una responsabilidad similar. A este respecto, el Artícu

lo 14 del Código Fiscal de la Federación (CF), señala a los siguientes:

CFF "Son responsables solidariamente:

- "I. Quienes en los términos de las leyes estén obligados al pago de la misma prestación fiscal;
- "II. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;
- "III. Los copropietarios, los coposeedores o los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado;
- "IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargos de terceros.
- "V. Los propietarios de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes:

- "VI. Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago en estampillas si no cumplen con esta obligación:
- "VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos;
- "VIII. Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyan, depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía;
- "IX. Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen, y
- "X. Las demás personas que señalen las Leyes".

Por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado, atribuye responsabilidad solidaria a los representantes a que se refiere el artículo 32 en su último párrafo:

LIVA "Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con

cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deba pagarse impuesto conforme a esta Ley, están obligados a formular a nombre de sus representadas las declaraciones correspondientes y pagar el impuesto respectivo, por el que tendrán responsabilidad solidaria”.

5.1.3 TASA

a) Tasa General

El segundo párrafo del Artículo 1 de la ley establece la tasa general del impuesto al valor agregado.

LIVA "...El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 10%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores..."

b) Tasa Especial:

La faja fronteriza norte del país, así como las zonas libres de Baja California Norte, Baja California Sur, Sonora y la franja colindante con Belice gozan de una tasa reducida para el pago del impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo que dispone el artículo 2 de la ley.

LIVA "Tratándose de enajenación, uso o goce de bienes y prestación de servicios independientes, realizados por resi-

dentes en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país, o en las Zonas Libres de Baja California y Norte de Sonora y de Baja California Sur, y siempre que la entrega de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas, el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 6%.

Este artículo sufrió una modificación ampliándose la Tasa del 6% a la franja fronteriza colindante con Belice.

c) TASA CARO

Las actividades que quedan totalmente desgravadas del IVA son dos:

- a) La primera enajenación de maquinaria y equipo que sólo pueda ser utilizado en la agricultura o la ganadería y los fertilizantes;
- b) Las exportaciones.

Dichas actividades se gravan simbólicamente con "Tasa Caro" a fin de cumplir con el requisito que establece el Artículo 4 de la ley en su segundo párrafo y parte de la fracción I.

LIVA "...Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

"1. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se debe pagar el impuesto establecido en esta Ley o que estén comprendidos en los artículos 13 y 30 de la misma..."

A continuación se incluyen los artículos 13 y 30 de la Ley mencionados en la disposición transcrita:

LIVA. ART. 13. "En la primera enajenación de los bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9o. de esta Ley, se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectuó la primera enajenación. El monto del acreditamiento o devolución será de 10% sobre el valor de cada enajenación hasta agotar las citadas cantidades".

La fracción XII del artículo 9 se refiere a la exención que favorece a la enajenación de maquinaria y equipo para la agricultura y la ganadería.

LIVA. ART. 30. "El exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el artículo 4o., que correspondan a

los bienes o servicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9o. y 15 de esta Ley. También procederá al acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

"El acreditamiento o la devolución se hará por el 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo mensual pendiente de acreditar.

"El acreditamiento o la devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consuma, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se obtengan la contraprestación y en proporción a la misma".

Los artículos 9 y 15 de la ley mencionados en el primer párrafo del precepto transcrito se refieren a exenciones sobre enajenación de bienes y sobre prestación de servicios.

6.1.4 Acreditamiento

a) Concepto y Requisitos

El acreditamiento es el derecho que tiene un causante de que el fisco le reconozca como deducción el importe de las cantidades que le han sido retenidas por sus proveedo-

res de mercancías y servicios por concepto de impuesto al Valor Agregado. El artículo 4 de la Ley define esta idea y a su vez señala los requisitos que deben llenarse para que el causante pueda ejercer el derecho de acreditamiento.

LIV. El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulta de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa a que se refiere el artículo 10., o en su caso, la del artículo 20., el impuesto al valor agregado que le hubiere sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o que estén comprendidos en los artículos 13 y 30 de la misma. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas-habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean dedu

cibles para fines del impuesto sobre la renta.

“Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado sólo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará lo correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el por ciento que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto presente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.

“II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos que establece esta Ley y, en su caso, el Reglamento.

“El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades”.

A continuación se incluye la parte correspondiente de los artículos 26 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a fin de aclarar el requisito de acreditamiento establecido en el primer párrafo de la fracción I del precepto antes transcrito:

LISR. ART. 26. “Las deducciones a que se refieren este capítulo deberán reunir los siguientes requisitos:...”

"XI. Que tratándose de donativos, se otorguen para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia y establecimientos de enseñanza, exceptos conforme a esta Ley.

"Para la deducibilidad de este concepto se requiere autorización que deberá solicitarse en cada caso a la S.ecretaría de Hacienda y Crédito Público la que podrá otorgar autorizaciones anuales para que puedan deducirse los donativos que se hagan con fines asistenciales o para escuelas incorporadas a los planes de enseñanza oficial..."

"XVI. Que tratándose de depreciación y gastos incurridos en automóviles, sólo se deduzcan cuando sea uno sólo para la persona a quien le sea estrictamente necesario para el desempeño de sus funciones en la empresa y dicha persona tenga relación de trabajo con la misma en los términos del artículo 50 de esta Ley. Sólo podrá depreciarse la inversión de los automóviles cuyo costo de adquisición sea igual o inferior a la cantidad que señale la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de que se trate. Si dicha inversión excede de la cantidad señalada, únicamente podrá efectuarse la depreciación hasta por la cantidad establecida en la Ley mencionada. El arrondamiento de auto

móviles cuyo precio normal de venta al público exceda de la cantidad anterior, no será deducible..."

LISR. ART. 27. "No serán deducibles:..."

- XIII. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la venta de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general;
- XIV. Los viáticos y gastos de representación, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, con excepción de los de hospedaje, alimentación, transporte, uso de automóviles y pago de kilometraje, siempre que se demuestre que éstos se aplicarán fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento de la empresa y además el causante demuestre tener relación de negocios en el lugar de que se trate; así como que las personas a favor de las cuales se realice la erogación, tengan relación de trabajo con la empresa en los términos del capítulo primero del título III de esta Ley o estén prestando servicios profesionales conforme a contrato escrito.
- "Tratándose de gastos erogados con motivo de viajes al extranjero, sólo serán deducibles si satisfacen los

requisitos del párrafo anterior:

"XV. La depreciación de inversiones y gastos incurridos en casas-habitación, casas de recreo, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, y otros de naturaleza análoga, ya sea que formen parte del activo fijo o que estén arrendados o en posesión de ellos por cualquier otro acto que permita el uso.

"Previa solicitud justificada del contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar la deducibilidad de estas partidas cuando estén directamente relacionadas con su actividad..."

b) Acreditamiento o Devolución en el caso de Enajenación de Maquinaria y Equipo Agrícola o Ganadero:

En general el sistema fiscal mexicano tiende a proteger las actividades agrícolas y ganaderas, desgravándolas casi en su totalidad, esta facilidad en el caso del impuesto al valor agregado, se extiende a los insumos y a los equipos que estas actividades requieren para producir. De esta suerte, la Ley otorga un acreditamiento especial o devolución en el caso de maquinaria y equipo de uso exclusivo en la agricultura y ganadería, los fertilizantes, etc. Así lo dispone el artículo 13 de la Ley.

LIVA "En la primera enajenación de los bienes a que

se refiere la fracción XII del artículo 9o. de esta Ley, se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectuó la primera enajenación. El monto del acreditamiento o devolución será del 10% sobre el valor de cada enajenación hasta agotar las citadas cantidades".

A continuación se transcribe la fracción XII del artículo 9 citada por el precepto antes incluido:

LIV. "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes: ..."

"XII. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganadoras..."

c) Acreditamiento sobre Bienes Exportados

La ley exime del Impuesto al Valor Agregado a las empresas que exporten bienes o servicios, en estos casos el exportador puede optar entre el acreditamiento o la devolución del impuesto correspondiente a los bienes exportados. Así lo previene el artículo 30 de la Ley:

"El exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el artículo 4o., que correspondan a los bienes o ser

vicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9o., y 15 de esta Ley. También procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

"El acreditamiento o la devolución se hará por el 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo mensual pendiente de acreditar.

"El acreditamiento o la devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se obtenga la contraprestación y en proporción a la misma".

Este artículo sufrió una modificación y la limitación al acreditamiento fue suprimida, quedando vigente sólo la limitación a la devolución del 10% sobre el valor de los bienes o servicios exportados.

d) Acreditamiento del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por Adquisiciones de Activo Fijo y de Inventarios en el Año de 1979

Para los casos de compra de activo fijo, se disfrutará del 50% de acreditamiento sobre el importe del im-

puesto sobre Ingresos Mercantiles causado en el año de 1979. Así lo dispone el artículo Quinto Transitorio de la Ley, que a continuación se incluye:

LIVA- ARTICULO QUINTO. "Los contribuyentes que a partir del 1o. de enero de 1979, adquieran bienes destinados a formar parte de su activo fijo, podrán acreditar el 50% del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles causado en el momento en que dichos bienes los fueron enajenados, contra el impuesto al valor agregado que deban pagar, de acuerdo con esta Ley".

En el Diario Oficial de la Federación del día 7 de Diciembre de 1979, se publicó el decreto que establece un crédito para los inventarios que tengan las empresas comerciales e industriales, además de que señala algunas exenciones para el Impuesto al Valor Agregado.

En los considerandos de dicho decreto se señala

que el objetivo de considerar el crédito en inventarios es el de que no se aumenten indefinidamente los precios de los artículos, considerando que dichas inventarios ya han pagado al adquirirlos el impuesto federal sobre ingresos mercantiles o algún impuesto especial que se deroga en 1980, al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado.

Las empresas comerciales e industriales que causen el Impuesto al Valor Agregado tendrán un crédito sobre el valor de sus inventarios que tengan al 31 de Diciembre de 1979, siempre que por la compra de dichos inventarios se hayan causado alguno de los siguientes impuestos: Federal sobre Ingresos Mercantiles; sobre venta de aceites y grasas lubricantes; sobre compraventa de primera mano de alfombras, tapetes, xilol y naftas de alquitrán de hulla; a la producción del cemento; sobre compraventa de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras; sobre llantas y cámaras de hule; sobre compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.

Este crédito debe disminuirse del costo de ventas declarado para fines del Impuesto sobre la Renta en el ojercicio dentro del cual queda comprendido el día 31 de diciembre de 1979. Es decir, éste crédito será gravable para este impuesto.

Empresas Comerciales

El crédito para las empresas comerciales será del 6% sobre el valor de sus inventarios al 31 de Diciembre de 1979, los cuales deben ser valuados en la misma forma que en ejercicios anteriores.

En los casos de que se tengan inventarios que no hayan causado el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles o cualquiera de los impuestos especiales manifestados anteriormente deben disminuirse dichos inventarios para aplicar el crédito correspondiente.

Empresas Industriales

El crédito en materias primas en empresas industriales será del 4% sobre el valor de los inventarios al 31 de Diciembre de 1979.

En cuanto al crédito sobre productos terminados o en proceso deben de seguirse las siguientes reglas:

1. El costo de ventas manifestado en la última declaración del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas por el período regular de 12 meses que se hubiera presentado en cualquier fecha anterior al 7 de Diciembre de 1979, debe ajustarse deduciéndolo de los conceptos siguientes: salarios, servicios personales, previsión social, depreciación y amortización, arrendamientos, impuestos y derechos a intereses, que se hubieran cargado al costo.

Dicho costo de ventas ajustado se divide entre el costo de ventas total manifestado y el factor se multiplica por el valor de los inventarios de productos terminados al 31 de Diciembre de 1979.

Al resultado se aplica la tasa del 4% para determinar el crédito correspondiente.

2. Productos en Proceso

El valor de los inventarios de producción en proceso al 31 de Diciembre de 1979 se multiplicará por el 75% del factor señalado en el punto anterior, y al resultado se le aplica el 4% determinándose así el crédito relativo.

Causantes Menores

Los causantes menores tienen un crédito por inventarios consistente en una reducción del 25% de la cuota fija que paguen por los meses de Enero y Febrero de 1980 por concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Para gozar el crédito debe presentarse una declaración en la que informen el monto de los créditos a que tienen derecho las empresas, la cual debe presentarse antes del 31 de Marzo de 1980.

Es importante señalar que el decreto no impone la obligación de efectuar inventarios físicos en las empresas, pero sí es necesario conocer el valor de los inventarios

al 31 de Diciembre de 1979.

Este crédito podrá compensarse desde el mes de Enero de 1980, al entrar en vigor el impuesto al Valor Agregado.

Estímulos Fiscales para Productores de Artículos con Precio Máximo al Público

En el mismo Diario Oficial del día 7 de Diciembre se publicó otro decreto que establece estímulos fiscales para productores de artículos con precio máximo al público que según los considerandos tienen por objeto eliminar la carga fiscal que han soportado dichos productos para que queden liberados del costo fiscal en mayor medida que otros productos.

Podrán gozar de este estímulo fiscal los productores de artículos como precio máximo al público, para lo cual es necesario que obtengan la constancia en este sentido de la Dirección General de Precios de la Secretaría de Comercio.

Tendrán un estímulo fiscal del 2.5% sobre el precio de venta los siguientes productos: chiles, frutas y legumbres y puré de tomate, conservados en envases de cualquier naturaleza; grasas y aceites de origen vegetal y de carácter alimenticio; café soluble, avena y alimentos preparados

para niños.

El estímulo ascenderá a 3.5% del precio de venta de los siguientes productos: jamón, café tostado y molido, copas de harina de trigo, sardina conservada en envase de cualquiera naturaleza y hielo.

Estos créditos se harán efectivos a través de certificados de promoción fiscal (Ceprofis), los cuales pueden acreditarse contra cualquier impuesto federal a cargo de las empresas, excepto las empresas destinadas a un fin específico.

Los Ceprofis tendrán una duración de 5 años contados a partir de la fecha de su expedición y no serán acumulables para fines del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

Los interesados deben presentar trimestralmente una solicitud ante la Dirección General de Promoción Fiscal para obtener estos estímulos. Por las ventas del primer trimestre de 1980 el estímulo se cobrará por adelantado, para lo cual se calculará con base en la venta trimestral promedio de los productos señalados anteriormente y que están incluidos en la declaración del último ejercicio del Impuesto sobre la Renta.

Este estímulo se ajustará con la información de

ventas reales del primer trimestre de 1980.

Las personas que alteren los precios máximos de los productos señalados, perderán los beneficios que se conceden en este decreto.

Los beneficiarios deben informar someramente a la Dirección General de Promoción Fiscal los montos acreditados por concepto de estos estímulos y el tipo de impuesto federal contra el cual se compensaron los Coprofis correspondientes.

Estos estímulos estarán en vigor hasta que el Ejecutivo así lo determine o en todo caso la vigencia no excederá del 31 de diciembre de 1980.

e) Devolución de Impuestos Repercutidos

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación no procede la devolución de cantidades repercutidas a terceros, pero el tercero perjudicado que sufrió el traslado del impuesto en forma expresa mediante documento legal, sí tiene derecho a tal devolución. Véase lo que al respecto ordena el artículo 26 del Código Fiscal en su Fracción III que a continuación se incluye:

"CFF. No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa,

mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución; y ..."

6.2 De la Enajenación de Bienes

Las principales exenciones que contempla la Ley del IVA se encuentran en el Artículo No. 9, desglosado a continuación:

Terrenos y Construcciones

La enajenación de terrenos -la ley los llama el suelo- ha quedado desgravada en forma general; es decir, cualquier tipo de terreno ya sea urbano o rural y sin importar el tamaño de su superficie, no así en el caso de las construcciones en el cual sólo han sido eximidas aquéllas que se destinen a casas-habitación total o parcialmente. A continuación se incluyen las fracciones I y II del artículo 9 de la Ley del IVA:

- "I. El suelo:
- "II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa-habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción. ..."

Comestibles y Productos Similares

En este subtema se agrupan las exenciones que se refieren a alimentos básicos, tales como la carne, los huevos, la leche, las tortillas, el pan, etc. También se incluyen las relativas a animales y vegetales no industrializados, el agua y el ixtle. A continuación se incluyen las fracciones III a X del artículo 9 de la ley:

LIVA. "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes: ...

"III. Animales y vegetales, que no estén industrializados;

"IV. Carne en estado natural;

"V. Tortillas, masa harina y pan, sean de maíz o trigo;

"VI. Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación;

"VII. Azúcar, mascabado y piloncillo;

"VIII. Sal;

"IX. Agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo;

"X. Ixtle. ..."

Por lo que se refiere a la industrialización de animales y vegetales de que habla la fracción III del Artículo 9 arriba transcrita, el penúltimo párrafo del propio precepto aclara lo que debe entenderse por industrialización.

LIVA "...Para los efectos de las fracciones III y XII de este precepto se considera que se industrializan los pro

ductos cuando se modifica su estado, forma o composición..."

Ahora bien cuando los alimentos a que se refieren las fracciones anteriores se consumen en los establecimientos que los venden, quedan gravados, de acuerdo con lo que dispone el último párrafo del artículo 9 de la ley, a saber:

LIVA. "...El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo, que se realice en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley".

Publicaciones

Siguiendo la política de fomento a las actividades culturales, en general y en particular a aquéllas que se encaminan a la enseñanza en todos los niveles y reconociendo que los libros son el principal vehículo para lograrlo, la ley ha eximido la enajenación de éstos a fin de que lleguen a los consumidores a precios menos gravosos. Así lo dispone la fracción XI del artículo 9 de la ley que a continuación se incluye:

LIVA. "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes: ...

"XI. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra (de real) de su autor...."

Maquinaria, Equipo y Fertilizantes para
Fines Agrícolas y Ganaderos

La preocupación del legislador de no gravar las actividades agrícolas y ganaderas, lo ha llevado a eximir del impuesto a sus proveedores de maquinaria, equipo y fertilizantes de tal manera que se evite la incidencia sobre los productos generados por aquéllos con esa idea el artículo 9, en su fracción XII establece la exención respectiva:

LIVA. "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes: ...

"XII. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganaderos; ..."

El concepto "industrializar" está definido en el po último párrafo del propio artículo 9 de la ley.

LIVA "... Para los efectos de las fracciones III y XII de este precepto se considera que se industrializan los productos cuando se modifica su estado, forma o composición..."

Por otro lado la ley establece, en su artículo 13, la devolución del impuesto al valor agregado que los vende-

dores de maquinaria y equipo para la agricultura o la ganadería hubieran pagado al adquirir o importar dichas maquinarias y equipo.

LIVA. En la primera enajenación de los bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9 de esta Ley, se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectúe la primera enajenación. El monto del acreditamiento o devolución será de 10%, sobre el valor de cada enajenación hasta agotar las citadas cantidades.

Bienes Muebles Usados

Tratándose de transacciones entre particulares, la ley del Impuesto al Valor Agregado exceptúa del pago del impuesto a las enajenaciones de bienes muebles usados. No así cuando estos son enajenados por empresas. A continuación se incluye la fracción XIII del artículo 9 de la Ley que establece dicha exención:

LIVA. No se pagará el impuesto en las enajenaciones de los siguientes bienes: ...

"XIII. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas: ..."

Billetes y Premios de loterías,
Rifas, Sorteos, etc.

Dado que la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos no será derogada con motivo de la entrada en vigor del impuesto al valor agregado, han sido exceptuados de ésta, la enajenación de los billetes respectivos, así como los premios que por dichos juegos se obtengan. Así lo dispone la fracción XIV del artículo 9 de la ley:

LIVA. "No se pagará el impuesto en las enajenaciones de los siguientes bienes: ...

"XIV. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, así como los premios respectivos siempre que sean objeto de la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos: ..."

Operaciones Financieras

Siguiendo la misma filosofía fiscal que la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la del Valor Agregado exime del pago respectivo a las transacciones de carácter financiero, tales como la compra-venta de monedas, el traspaso de acciones y títulos de crédito y las efectuadas por instituciones de crédito. Veamos lo que en este sentido

disponen las fracciones XV, XVI y XVII del artículo 9 de la ley:

LIVA. "No se pagará el impuesto en las enajenaciones de los siguientes bienes: ..."

"XV. Moneda nacional y monedas extranjeras;

"XVI. Partes sociales y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto;

"XVII. Los que enajenen instituciones de crédito, que sean de su propiedad. No quedan comprendidos en esta exención la enajenación de construcciones adhoridas al suelo que no se destinen o utilicen para casa-habitación ni la de bienes recibidos en fideicomiso...

6.3 DE LA PRESTACION DE SERVICIOS

En materia de prestación de servicios las exenciones son analizadas a continuación:

Gobiernos e Instituciones Públicas de Seguridad Social

Estas exenciones se encuentran establecidas en las fracciones I y II del artículo 15 de la ley.

LIVA. "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

"1. Los prestados directamente por la Fedoración, Distrito Federal, Estados y Municipios que no correspondan

a sus funciones de derecho público;

"II. Los prestados por instituciones públicas de seguridad social. ..."

Las instituciones públicas de seguridad social más importantes son: el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto de Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

Servicios Gratuitos

La exención del pago del impuesto a que se refiere este subtema no requiere mayor comentario ya que un servicio prestado gratuitamente no involucra efecto económico alguno para quien lo presta que en todo caso sería el obligado. A continuación se incluye la fracción III del artículo 15 de la ley que dispone esta exención:

LIVA. "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"III. Los prestados en forma gratuita.,.,.,"

Servicios de Enseñanza Públicos y Privados

Con el fin de favorecer la educación de la población mayoritaria, el legislador ha eximido del pago del impuesto al valor agregado los ingresos por servicios de enseñanza, que son servicios públicos, en todos los niveles, ya

sea que éstos los presten organismos descentralizados o entes privados y se entiende que los autónomos también. Así lo dispone la fracción IV del artículo 13 de la ley que a continuación se incluye:

LIIA. "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"IV. Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación. ..."

A fin de aclarar el concepto de "organismos descentralizados", enseguida se incluye el artículo 2 de la "Ley para el Control, por parte del Gobierno Federal de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal":

LOGFODEPE "Para los fines de este capítulo son organismos descentralizados las personas morales creadas por la Ley del Congreso de la Unión o decreto del Ejecutivo Federal, cualquiera que sea la forma o estructura que adopten siempre que reúnan los siguientes requisitos:

"I. Que su patrimonio se constituya total o parcialmente con fondos o bienes federales o de otros organismos descentralizados, asignaciones, subsidios, concesio-

nes o derechos que le aporte u otorgue el Gobierno Federal o con el rendimiento de un impuesto específico; y

- "II. Que su objeto o fines sean la prestación de un servicio público o social, la explotación de bienes o recursos propiedad de la Nación, la investigación científica y tecnológica, a la obtención y aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social.

"Cuando se mencione a los organismos descentralizados se dirá simplemente "organismos".

Transporte Público de Personas

Siguiendo la idea de no encarecer los servicios públicos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha eximido del gravamen los ingresos que se obtengan por el transporte público de personas. A continuación se incluye la fracción V del artículo 15 de la ley que establece dicha exención:

LIVA. "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

- "V. El transporte público de personas, excepto cuando requiera de concesión o permiso federal para operar. ..."

Por lo que se refiere a la concesión federal para explotar el servicio de autotransportes, a continuación se transcribe el artículo 152 de la Ley de Vías Generales

de Comunicación y el artículo 13 del Reglamento del capítulo de explotación de caminos de la misma ley que aclaran en qué condiciones se otorgan las concesiones respectivas.

LVOC ART. 152. "Para el aprovechamiento de los caminos de jurisdicción federal en la explotación de servicios públicos de autotransporte, será necesario obtener concesión de la Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas, y su otorgamiento se sujetará a las siguientes bases:

"I. Únicamente podrán conferirse a mexicanos por nacimiento y a sociedades constituidas por éstos conforme a las leyes del país. En ningún caso podrán conferirse a sociedades, cuyo capital esté total o parcialmente presentado por acciones al portador:

"II. Se otorgará para cualquiera de los servicios siguientes:

"Transporte de personas:

- a) Servicio de primera
- b) Servicio de segunda
- c) Servicio exclusivo de turismo

"Transporte de carga:

- a) Servicio de carga
- b) Servicio de express

"Transporte de personas y de carga:

"Servicio Mixto.

"Se entiende por servicio mixto el que se preste, para el transporte de personas y cosas, en un mismo vehículo que satisfaga las características que determine el reglamento para esta clase de servicio.

"La Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas determinará, de acuerdo con el reglamento respectivo, el número y la extensión de las rutas en que estarán divididos los caminos de jurisdicción federal, así como la clase o clases de servicios que en cada ruta deban operar:

- III. La explotación que se proponga efectuar el solicitante quedará condicionada a la constitución de una sociedad, de las permitidas en este capítulo, por todos los concesionarios que presten idéntico servicio, para realizar la explotación conjunta de la misma ruta o tramo y para los demás fines de toda sociedad, salvo el caso de que una ruta pueda ser servida por un concesionario con el número de vehículos que conforme a esta ley puede operar.

"La Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas podrá autorizar la constitución de una sola sociedad para la explotación de dos o más clases de los servi

cios de transportes de personas o de cosas que se preu-
ten en una ruta, cuando todos los concesionarios en
la prestación de los servicios de que se trata formu-
len la solicitud correspondiente.

"Para los efectos de esta disposición el servicio mix
to se considerará dentro de la categoría del transpor-
te de personas.

"En caso de que no se elevaren solicitudes de conce-
sión para prestar el servicio mixto en una determinada
ruta o tramo de camino, los concesionarios que efec-
túen el servicio de segunda en esa ruta y, en su caso,
la sociedad que constituyan conforme a esta ley, esta-
rán obligados a destinar el número de vehículos que
determine la Secretaría de Comunicaciones y Obras Pú-
blicas para la prestación de ese servicio.

"Tomando en cuenta las modalidades de los servicios
de carga y express que en las diversas rutas deban
prestar, la Secretaría de Comunicaciones y Obras
Públicas podrá autorizar la constitución de dos o más
sociedades de los concesionarios que realicen el ser-
vicio en la misma ruta, pero en todo caso aquéllos
que presten servicio sujeto a las mismas modalidades,
deberán integrar una sola sociedad.

"Las concesiones que se expidan especialmente para la prestación del servicio público de transporte de frutas y legumbres o de otros artículos perecederos en camiones frigoríficos, autorizarán a los concesionarios a transitar en los diversos caminos de jurisdicción federal:

"IV. Una persona física podrá gozar de una o más concesiones, pero el número de vehículos, cuya explotación se le conceda, no podrá exceder de cinco, ya sea que operen o no, en la misma ruta.

"El número máximo de vehículos que podrá amparar la concesión que se otorgue a una sociedad será el que fuere necesario para la explotación de la ruta, si se satisfacen los requisitos siguientes:

- "a) Que así lo hubiere pedido la interesada.
- "b) Que el capital social permite realizar esa explotación.
- "c) Que cada socio hubiere aportado, como máximo, la suma que demande la explotación de cinco vehículos.

"Esta sociedad debe tener los mismos fines expresados en la primera parte de la fracción anterior.

"Salvo lo dispuesto en las fracciones II y III del ar

tículo 160 cada socio deberá limitar sus aportaciones a la explotación de cinco vehículos, a lo sumo, sin perjuicio de las sumas que fuere necesario aportar para el establecimiento de los servicios accesorios.

La misma limitación deberá observarse durante todo el término de vigencia de la sociedad, y por tanto, ningún socio podrá aumentar su participación social ni adquirir acciones de la sociedad concesionaria en una proporción que exceda a la autorizada en este artículo:

- V. Se preferirá a los solicitantes que por la calidad del equipo que ofrezcan destinar al servicio, por la instalación de servicios accesorios, tales como terminales, bodegas, estaciones intermedias, o por otras circunstancias similares estén en condiciones de prestar y garantizar un mejor al público. En igualdad de condiciones, se preferirá a las personas físicas o morales vinculadas y con domicilio en las regiones o zonas que habrán de abarcar los servicios y en su defecto, las concesiones se otorgarán atendiendo al orden en que hubieren sido solicitadas, de conformidad con los datos que arroje el libro de registro público de solicitudes que por duplicado llevará la Secretaría de con-

ferencia con el reglamento de esta ley.

"Para los efectos de esta fracción las sociedades cooperativas gozarán de la preferencia que les otorguen las leyes:

- "VI. El trámite se sujetará a las disposiciones de esta ley y su reglamento, pero con la salvedad de que tanto la solicitud como la concesión se publicarán por una sola vez en el "Diario Oficial" de la Federación y en dos de los periódicos de mayor circulación de la capital de la República, con el fin de que durante el plazo de treinta días contados a partir de la última publicación, las personas que pudieren resultar afectadas, presenten sus observaciones.

"Los interesados deberán ordenar a su costa las publicaciones a que esta fracción se refiere, en un término que no exceda de diez días a contar de la fecha de prestación de su solicitud".

RVOG ART. 13. "Las concesiones sólo podrán conferirse por un término prorrogable de 10 años, a mexicanos por nacimiento y a sociedades constituidas por éstos conforme a las leyes del país, con excepción de aquéllas cuyo capital esté total o parcialmente representado por acciones al portador.

"En uno y en otro caso, deberán observarse las prescripciones de la fracción IV del artículo 152 de la ley, y en su caso, lo dispuesto en la fracción II del artículo 160 de la misma ley.

"Las concesiones para la construcción y explotación de estaciones terminales y demás instalaciones auxiliares de los servicios de autotransporte, se otorgarán por un término de 50 años".

En lo que toca a las disposiciones citadas por el segundo párrafo del artículo antes transcrito, la fracción IV del artículo 152 de la ley (de Vías Generales de Comunicación), ésta aparece inmediatamente antes del artículo 13 en cuestión y en cuanto a la fracción II del 160, a continuación se incluye:

ARTICULO 160, FRACCION II, LVGC

"... II. La sociedad constituida para explotar el servicio de que se trate y la que fuere concesionaria en los términos de la segunda parte de la fracción IV del artículo 152, tendrá la obligación a la vez que el derecho, de aumentar previo el otorgamiento de la concesión correspondiente, el número de vehículos que fuere necesario..."

Servicios Prestados a los Agricultores
y Ganaderos

Congruentemente con las exenciones establecidas en favor de los agricultores y ganaderos sobre la compra de maquinaria, equipo y fertilizantes, el artículo 15 de la Ley exceptúa del pago del impuesto los servicios prestados a los agricultores y ganaderos, tales como: perforación de pozos, desmontes, fumigación, etc. A continuación se incluye la fracción VI del mencionado artículo 15 relativo a la exención que comentamos:

LIVA. "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"VI. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos; alumbramiento y formación de retenes de agua; desmontes y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola; cosecha y recolección; así como vacunación, desinfección o inseminación artificial de ganado, siempre que sean indisponibles para la realización de actividades agrícolas o ganaderas. ..."

Seguros Agropecuarios y de Vida

Con la misma idea de proteger a las actividades

agrícolas y ganaderas de que se habla en el tema anterior, la ley exceptúa del pago del impuesto, las primas de seguros contra riesgos agropecuarios. Así lo dispone la fracción IX del artículo 15 de la ley; esta fracción otorga también exención a los seguros de vida y otros similares. A continuación se incluye dicho precepto:

"No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones así como las comisiones de agentes y los reaseguros, que correspondan a los seguros citados. ..."

Procesamiento de Alimentos

Ciertos procesos de alimentos básicos, como las harinas y masas y la pasteurización de leche están exentos del pago del impuesto: esto con la idea de favorecer a los consumidores mayoritarios del país en congruencia con la política fiscal global del gobierno federal.

A continuación se incluyen las fracciones VII y VIII del artículo 15 de la ley que establecen dichas excepciones:

LIVA. "No se pagará el impuesto por la prestación de

los siguientes servicios: ...

"VII. Los de maquila de harina o masa, de maiz o trigo;

"VIII. Los de pasteurización de leche. ..."

Servicios Financieros

Al igual que en el caso de la compra-venta de monedas: acciones, títulos de crédito y enajenaciones realizadas por instituciones de crédito, la ley exige también del pago del impuesto los servicios que prestan las instituciones de crédito y las bolsas de valores. Así lo disponen las fracciones X y XI del artículo 15 de la ley que se incluyen a continuación:

LIVA.-No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"X. Los prestados por instituciones de crédito y las comisiones de sus agentes y corresponsables;

"XI. Los prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes y corredores de bolsa. ..."

Enseguida se incluyen los artículos 29, 30 y 32 de la Ley del Mercado de Valores que definen los conceptos de "bolsa de valores", de "casas de bolsa" y "agentes de bolsa".

LNU. ART. 29. "Las bolsas de valores tienen por

objeto facilitar las transacciones con valores y procurar el desarrollo del mercado respectivo, a través de las actividades siguientes:

- "I. Establecer locales, instalaciones y mecanismos, que faciliten las relaciones y operaciones entre la oferta y la demanda de valores;
- "II. Proporcionar y mantener a disposición del público información sobre los valores inscritos en bolsa, sus emisores y las operaciones que en ellas se realicen;
- "III. Hacer publicaciones sobre las materias señaladas en el inciso inmediato anterior;
- "IV. Velar por el estricto apego de las actividades de sus socios a las disposiciones que les sean aplicables;
- "V. Certificar las cotizaciones en bolsa;
- "VI. Realizar aquéllas otras actividades análogas o complementarias de las anteriores, que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo a la Comisión Nacional de Valores".

LMV. ART. 30. "Para la operación de bolsa de valores se requiere concesión, la cual será otorgada discrecionalmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público oyendo al Banco de México, S. A., y a la Comisión Nacional de Valores. El otorgamiento de la concesión se resolverá en

atención al sector desarrollo y posibilidades del mercado, sin que pueda autorizarse el establecimiento de más de una bolsa en cada plaza.

"El acta constitutiva y los estatutos de las bolsas, así como sus modificaciones, deberán someterse a la previa aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y una vez obtenida dicha aprobación, podrán ser inscritos en el Registro Público de Comercio, sin que sea preciso mandamiento judicial".

LMV. ART. 32. "Los agentes de valores que reúnan los requisitos establecidos en el Reglamento Interior de la Bolsa, tendrán derecho a ser admitidos como socios, siempre que existan acciones susceptibles de ser adquiridas, sin perjuicio de lo que establece la fracción II del artículo 31.

"El precio de suscripción de las acciones se fijará de común acuerdo entre la bolsa respectiva y el presunto adquirente. En el caso de que no se produzca dicho acuerdo, la Comisión Nacional de Valores resolverá en definitiva, oyendo las razones que expongan las partes.

"El agente de valores que ingrese como socio a una bolsa, se denominará agente de bolsa, si es persona física; en caso de que sea persona moral, se denominará casa de bolsa".

Cuotas Pagadas a Partidos Políticos, Sindicatos
Cámaras y Asociaciones Emposarialas y Agrupa-
ciones Culturales

Los servicios que proporcionan a sus miembros las agrupaciones están exentos del pago del impuesto al valor agregado, según lo establece la fracción XII del artículo 15 de la ley que a continuación se transcribe:

LIVA. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

- "a) Partidos asociaciones coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
- "b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- "c) Cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería o pesca, así como los organismos que las agrupen.
- "d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales
- "e) Agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales..."

Entradas a Espectáculos Públicos

La fracción XIII del artículo de la ley que a continuación se transcribe, exceptúa del pago del impuesto a los ingresos por boletos de entrada a espectáculos, salvo cuando se presentan en restaurantes, cabarets o similares:

LIVA. "No se pagará el impuesto la prestación de los siguientes servicios: ...

"XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada. No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos. ..."

Actuaciones de Artistas, Toreros,
Deportistas, Locutores, etc.

Estando gravados por tasas altas en el impuesto sobre la renta, los ingresos de los sujetos a que se refiere este subtema han sido excluidas del gravamen, siempre y cuando los obtengan como resultado de sus actuaciones artísticas o profesionales. A continuación se incluye la fracción XV del artículo 15 de la ley que ordena esta exención:

"No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"XV. Los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas cuando realicen actividades, cinematográficas

ficas, teatrales, de radiodifusión, de variedades tau-
rinas o deportivas. ...”

Servicios Profesionales

Considerándose suficientemente gravados por el impuesto sobre la renta, los ingresos por servicios profesio-
nales que requieran título y siempre que se trate de persona
físicas o agrupaciones no mercantiles, están exentos del im-
puesto al valor agregado. Así lo ordena la fracción XIV del
artículo 15 de la ley que enseguida se transcribe:

LIVA. “No se pagará el impuesto por la prestación de
los siguientes servicios: ...

“XIV. Los de carácter profesional, cuando su prestación
requiera título conforme a las leyes, siempre que
sean prestados por personas físicas, organizaciones
profesionales, asociaciones o sociedades civiles:...”

Derechos de Autor

De acuerdo con la tradición fiscal mexicana, la
producción autoral según la entiende la Ley Federal de De-
rechos de Autor, ha sido desgravada del impuesto al valor
agregado, protegiendo de esa manera las manifestaciones cul-
turales más importantes. La fracción XVI del artículo 15
de la ley que establece dicha exención:

LIVA, "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

"XVI. Los prestados por autores, a que se refiere la Ley Federal de Derechos por Autor".

A continuación se incluyen los artículos 1, 2 y 7 de la Ley Federal de Derechos de Autor para ilustrar la materia de exención a que se refiere la disposición anterior:

LFDA. ART. 1. "La presente Ley es reglamentaria del artículo 28 Constitucional: sus disposiciones son de orden público y se reputan de interés social; tiene por objeto la protección de los derechos que la misma establece en beneficio del autor de toda obra intelectual o artística y la salvaguarda del acervo cultural de la nación.

LFDA. ART. 2. "Son derechos que la Ley reconoce y protege en favor del autor de cualquiera de las obras que se señalan en el artículo lo. los siguientes:

- "I. El reconocimiento de su calidad de autor;
- "II. El de oponerse a toda deformación, mutilación o modificación de su obra que se lleve a cabo sin su autorización, así como a toda acción que redunde en demérito de la misma o mengua del honor, del prestigio o de la reputación del autor. No es causa de la acción de oposición la libre crítica científica, literaria o artística de las obras que ampara esta ley; y

"III. El usar y explotar temporalmente la obra por sí mismo o por terceros, con propósitos de lucro y de acuerdo con las condiciones establecidas por la ley".

LEDA, ART. 7. "La protección a los derechos de autor se confiere con respecto de sus obras, cuyas características correspondan a cualquiera de las ramas siguientes:

- a) Literarias.
- b) Científicas, técnicas y jurídicas.
- c) Pedagógicas y didácticas
- d) Musicales, con letra o sin ella.
- e) De danza, coreográficas y pantomímicas.
- f) Pictóricas de dibujo, grabado o litografía.
- g) Escultóricas y de carácter plástico.
- h) De arquitectura.
- i) De fotografía, cinematografía, y radio y televisión.
- j) Todas las demás que por analogía pudieran considerarse comprendidas dentro de los tipos genéricos de obras artísticas e intelectuales antes mencionadas.

"La protección de los derechos que esta Ley establece surtirá legítimos efectos cuando las obras consten por escrito, en grabaciones o en cualquier otra forma de objetivación perdurable y que sea susceptible de reproducirse o hacerse del conocimiento público por cualquier medio

6.4 Sobre Uso o Goco Temporal de Bienes (Arrendamiento y Otros)

En lo que se refiere a uso o goce temporal de bienes, dentro de cuyo concepto están considerados principalmente los arrendamientos, el legislador, ha exceptuado del pago del impuesto a los ingresos que se perciben por permitir el uso o goce de terrenos en general y los arrendamientos que provienen de casas-habitación. Esto último se justifica plenamente en virtud de la fusión social que va involucrada en el alquiler de casas y departamento, sobre todo si se piensa en aquéllos que habiran las clases de menos recursos. Por lo que hace a los terrenos, es de suponerse que se quiso evitar una situación de carácter inflacionario ya que al gravar su alquiler o uso temporal el precio global de estas operaciones subiría considerablemente y ésto a su vez tendría a repercusiones en el problema de la habitación.

También establece la ley en este capítulo exenciones sobre el arrendamiento (uso o goce temporal de fincas, maquinaria y equipo que se utilicen únicamente en la agricultura o la ganadería). Esta exención es congruente y obedece a los mismos fines que las establecidas en el Artículo 9 fracción VII y en el Artículo 15 fracción VI y se inscribe en el marco de protección que el gobierno quiere otorgar a

las actividades mencionadas.

Por último, dentro de este apartado se otorga exon ción al uso o goce temporal (arrendamiento) de publicaciones; libros, periódicos y revistas. En este caso también se trata de fomentar las actividades culturales en general y en forma concreta las relativas a la enseñanza.

El Artículo 20 de la ley que a continuación se transcribe es el que establece dichas exenciones:

LIVA. "No se pagará el impuesto por el uso o goce tempo ral de los siguientes bienes:

- I. El suelo;
- II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios desti nos o usos, no se pagará el impuesto por la parte de g tinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispues- to en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospeda- je;
- III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos;

Sobre Uso o Goce Temporal de Bienes
(Arrendamiento) Otros): continúa

- IV. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas o ganaderos;
- V. Libros, periódicos y revistas".

6.5 De la Importación de Bienes y Servicios

Con la ley del IVA, se gravan, por primera vez con un impuesto diferente del de importación, las internaciones al país de mercancías y servicios y esto con el objeto de igualar la situación de las mercancías importadas con la de las producidas en territorio nacional. Ahora bien, la ley señala algunas excepciones que son congruentes con el sistema fiscal global. Así tenemos que no se gravan las operaciones de importación no consumadas, tales como las operaciones temporales, los retornos de exportaciones y las que pasen por el país en tránsito a otro destino.

Por otro lado, se exceptúan también los equipajes y los menajes regulados por el Código Aduanero, lo cual parece una medida justa ya que dichos efectos no se habrán de

utilizar como vehículos de operaciones comerciales pues pertenecen exclusivamente al ámbito doméstico.

Finalmente en forma congruente con las exenciones establecidas a favor de enajenaciones de bienes, se exceptúa también a las importaciones de ese mismo tipo de bienes. Salvo el caso de que se trate de bienes muebles usados.

A continuación se incluye el artículo 25 de la ley del IVA que dispone lo relativo a las exenciones que aquí se comentan:

LIVA. "No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

- "I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley;
- "II. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere el Código Aduanero;
- "III. Las de bienes cuya enajenación en el país no dé lugar al pago del impuesto al valor agregado. No quedan comprendidos en esta fracción los bienes muebles usados".

6.6. De la Exportación de Bienes y Servicios

De acuerdo con la política de fomento a las exportaciones que viene ejerciendo el gobierno en beneficio de la economía general del país, los ingresos provenientes de esta actividad han quedado desgravados del impuesto al valor agregado. Al respecto el Artículo 29 de la ley establece dicha exención y define lo que debe entenderse por exportación:

LIVA. "Las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

"Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

- "I. La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera;
- "II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero;
- "III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país;
- "IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país".

Para aclarar el concepto de la fracción I del precepto antes transcrito, a continuación se incluye la fracción IV del Artículo 8. del Código Aduanero:

CA. "Para los efectos de este Código se entiende por:...

"IV. Exportación definitiva: el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas para uso o consumo en el exterior".

Ahora bien, por lo que se refiere al valor de las exportaciones definitivas del Artículo 31 de la ley, establece las bases para su fijación, en los siguientes términos:

LIVA.-"Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerará como valor de la misma, el que aparezca en la factura comercial que expida el exportador.

"En los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada, o, en su defecto, al valor que los servicios exportados tengan en el mercado nacional".

Por su parte el Artículo 30 de la Ley establece para el exportador la opción de devolución o acreditamiento del impuesto que le hubieren trasladado sus proveedores o el que hubiese pagado con motivo de importaciones:

LIVA.-"El exportador de bienes o servicios, en los casos

mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el artículo 4, que correspondan a los bienes o servicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9° y 15 de esta Ley. También procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

"El acreditamiento o la devolución se hará por el 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo mensual pendiente de acreditar. (Modificación anteriormente comentada)

"El acreditamiento o la devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consuma, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se obtenga la contraprestación y en proporción a la misma".

6.7 De las Obligaciones de los Contribuyentes

6.7.1 Inscripción en el Registro Federal de Causantes

El Código Fiscal de la Federación (CF) en su Artículo 93 señala la obligación para todas las personas físicas o morales, que deban pagar impuestos o presentar declaraciones, de inscribirse en el Registro Federal de Causantes.

CFF. "Las personas morales y las unidades económicas, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas relativas a impuestos federales, deberán inscribirse en el Registro Federal de Causantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y dar, los avisos que establezca el reglamento.

"Las personas y unidades económicas que hagan pagos a que se refiere el Capítulo I del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán inscribir a los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, quienes deberán proporcionales los datos necesarios. Los mencionados contribuyentes, deberán solicitar su inscripción en caso de que aquéllas no la hagan.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales. Las personas inscritas deberán

conservar en su domicilio fiscal la documentación con probatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y su reglamento".

Confirma y amplía lo dispuesto por el precepto anterior, el Artículo 2 -del Reglamento del Registro Federal de Causantes:

RRFC."Las personas físicas o morales y las unidades económicas que estén obligadas en forma habitual al pago de impuestos federales, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Causantes.

"Los causantes de impuestos federales, cuya recaudación se haga por organismos o empresas que exploten concesiones de servicio público, como los usuarios de luz y fuerza, de teléfonos, etc., así como los causantes del Impuesto del Timbre, no están obligados a solicitar su inscripción en el Registro, por lo que respecta a dichos gravámenes".

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece la responsabilidad del manejo del Registro Federal de Causantes a cargo de la Dirección General de Administración Fiscal Regional y de las administraciones fiscales regionales. Véase lo que al respecto ordenan los artículos 54 fracción II y 85 fracción III respec

Solicitud y Trámite de Inscripción

Los artículos 3, 4, 5 y 22 del mencionado reglamento, que a continuación se incluyen, se ocupan de los trámites de inscripción:

RRPC ART. 3. "La solicitud de inscripción a que se refiere el artículo anterior, deberá ser presentada ante la Oficina Federal de Hacienda (Principal, Subalterna o Agencia) en cuya demarcación se encuentra ubicado el domicilio particular del causante o el establecimiento según el caso, haciendo uso de las formas oficiales que proporcionará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de la Oficina Federal de Hacienda respectiva.

"Los causantes del Impuesto sobre la Renta en Cédula IV, presentarán la solicitud de inscripción en la Oficina Federal de Hacienda en cuya demarcación se encuentra su principal fuente de trabajo o bien su domicilio particular, ya sea directamente o por conducto de su patrón.

"Los causantes manifestarán los datos a que se refiere este Reglamento, bajo protesta de decir verdad".

Los causantes de "Cédula IV" a que se refiere el segundo párrafo del artículo transcrito son actualmente cau

santes del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas (sobre salarios).

RRFC. ART. 4. "Los causantes deberán presentar su solicitud de inscripción dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de iniciación de operaciones".

RRFC. ART. 5. "Para los efectos del Registro Federal de Causantes, se considerará como fecha de iniciación de operaciones aquélla en que se realice primero alguno de los siguientes hechos:

- "I. Iniciación de la prestación de servicios;
- "II. Primera explotación o percepción del primer ingreso;
- "III. Contratación de las operaciones que originen el impuesto;
- "IV. Apertura de establecimiento;
- "V. Cuando se trate de bodegas de almacenamiento, el día en que se pongan en servicio; y
- "VI. La fecha de autorización definitiva de la escritura notarial constitutiva, independientemente del registro de dicha escritura o de otras circunstancias.

"A solicitud de inscripción relativa a personas morales, deberá acompañarse copia certificada, simple o fotostática de la escritura relativa, para acreditar su constitución".

Otras Obligaciones Además de la Inscripción

RRFC. ART. 22. "La inscripción en el Registro Federal de Causantes, no exime a éstos de la obligación de obtener los permisos o autorizaciones que para realizar sus actividades exijan las leyes fiscales".

Además se tiene la obligación de manifestar las modificaciones que se haga al Registro.

Libros de Contabilidad y Registros

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación los sistemas de contabilidad deben aprobarse previamente por la autorización fiscal y sujetarse a las reglas establecidas por el Artículo 95 de dicho Código que a continuación se incluye:

CFF. "Los sujetos que de acuerdo con las disposiciones fiscales, estén obligados a llevar los libros de contabilidad y registro, observarán las siguientes reglas:

- "I. Los sistemas contables previamente a su utilización, deberán ser autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- "II. Los asientos de contabilidad serán especificados, deberán correrse dentro de los sesenta días siguientes

a la fecha en que se realicen las operaciones respectivas;

"III. Los libros, registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales, deberán conservarse en el lugar en que esté establecida la administración principal del negocio, durante cinco años contados a partir de la fecha en que se presentaron las declaraciones con ellos relacionados. La documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubieren promovido algún recurso o juicio, se conservarán durante un plazo de cinco años, computado a partir de la fecha en que quede firme la resolución que ponga fin al negocio.

"Los sujetos que no estén obligados a llevar libros de contabilidad o registros, deberán conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante cinco años contados a partir de la fecha en que realicen el pago del gravamen, toda la documentación relacionada con sus obligaciones fiscales".

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 32 fracción I establece la obligación para los contribuyentes de este impuesto de llevar libros y registros y, en

su caso, hacer separación de operaciones. A continuación se incluye el mencionado precepto:

LIVA. ART. 32. "Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

- "I. Llevar los libros de contabilidad y registros que señale el Reglamento y efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquéllas por las que proceda acreditamiento de las que no den lugar a este derecho. ..."

Expedición de Documentos Comprobatorios

, La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece la obligación, para los contribuyentes, de expedir documentos que comprueben el valor de las operaciones realizadas, sin especificar qué documentos son éstos, pero disponiendo que el importe del impuesto se exprese por separado en el mismo. A continuación se incluye el Artículo 32, fracción III de la Ley:

LIVA "Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes: ...

- "III. Expedir documentos que comprueben el valor de la

contraprestación pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado, el impuesto al valor agregado que se araslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios. Dichos documentos deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o debe efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días naturales siguientes a aquél en el que realicen los supuestos señalados en los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley..."

Declaraciones y Pago del Impuesto

El Artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su fracción IV señala la obligación para los causantes de presentar declaraciones. A continuación transcribimos la mencionada disposición.

LIVA. ART. 32. PRIMER PARRAFO Y FRACCION IV. "Los obligados al pago de este impuesto tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes: ...

"IV. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley, utilizando las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Si un contribuyente tuviere varios establecimientos, presen-

tará por todos ellos una sola declaración, mensual o anual según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al establecimiento principal.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado previene en su Artículo 5° que el impuesto relativo debe pagarse por ejercicios fiscales y que dichos ejercicios deben coincidir con los utilizados por el causante para efectos del impuesto sobre la renta. Esto significa que el impuesto debe declararse anualmente; sin embargo, se previene el entero de pagos mensuales, en los primeros 20 días de cada mes del año y, por supuesto estos pagos mensuales requieren también de la declaración respectiva.

La cantidad a pagar es la diferencia entre el impuesto a cargo del causante y el que le hayan trasladado sus proveedores o el que hubiese pagado directamente con motivo de la importación de bienes o servicios,

Como puede fácilmente observarse, al hacer coincidir el ejercicio del impuesto sobre la renta con el del impuesto al valor agregado, el legislador pretende ejercer una medida de control muy eficaz, en cuanto a los valores e ingresos declarados por el causante, debido a la base de comprobación que le proporciona a las autoridades fiscales.

Por lo demás, es de observarse que se ha mantenido

el sistema existente en el impuesto sobre ingresos mercantiles, de declaraciones mensuales, a presentarse a más tardar el día 20 de cada mes sólo que ahora, en el caso del IVA, los pagos mensuales representan anticipos que sirven de financiamiento al fisco ya que el cálculo y declaración final se harán una vez al año, como ha quedado explicado en los párrafos anteriores.

Para que el fisco pueda cobrar los gravámenes a cargo de los particulares, es necesario que aparezcan mencionados en la Ley de Ingresos de la Federación del año respectivo. Es de esperarse entonces que toda vez que el impuesto al valor agregado entre en vigor el 1o. de enero de 1980, forme parte del catálogo que habrá de consignar el artículo 1o. de la citada ley.

Ahora bien, la mecánica de recaudación de impuestos federales en general, la establece el artículo 10 de la citada Ley de Ingresos de la Federación; que a continuación se incluye:

LIF. ART. 10. "La recaudación proveniente de todos los conceptos previstos en el artículo 1o. de esta Ley, aún cuando se destinen a fines específicos, se hará en la Tesorería de la Federación, en las oficinas exagtoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

en las oficinas recaudadoras de las entidades federativas coordinadas, en el Banco de México, S. A., cuando así lo establezcan las leyes, o en las Instituciones de Crédito autorizadas al efecto. Para que tenga validez el pago de las diversas prestaciones fiscales que establece esta Ley de Ingresos por los conceptos antes mencionados, el causante deberá obtener en todos los casos de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca, en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Las cantidades que se recauden por estos conceptos se concentrarán en la Tesorería de la Federación y deberán reflejarse cualquiera que sea su forma o naturaleza, tanto en los registros de las oficinas recaudadoras y de la propia Tesorería como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal".

9.8 De las Facultades de las Autoridades

Se precisa la forma de estimar los impuestos, cuando estos hayan sido omitidos por el causante.

Las autoridades fiscales podrán determinar estímulamente el valor de las actividades afectadas al pago del IVA, cuando: omitan declaraciones, se opongan a una revisión, cuando no presenten completa la contabilidad o la documentación, cuando tengan vicios en la contabilidad, o tengan otras irregularidades.

Las entidades federativas que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación fiscal, no podrán mantener impuestos locales o municipales, sobre los actos que ya estén gravados por el IVA, o sobre las prestaciones o contraprestaciones que se deriven de los mismos.

Los Estados que se adhieran al SNCF podrán mantener impuesto sobre la transmisión de dominio de construcciones, o sobre la propiedad raíz, aún cuando el primero esté gravado por el IVA.

6.9 Base y Cálculo del Impuesto

Principios de Aplicación General

El artículo 34 de la Ley que a continuación se incluye establece el método de valuación en los casos en que el precio pactado no se recibe en dinero sino en bienes o servicios. A continuación se incluye dicho precepto:

LIVA.ART. 34. "Cuando la contraprestación que reciba el contribuyente no sea en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta en caso de donación, cuando por ella se deba pagar el impuesto establecido en esta ley.

"En las permutas y pagos en especie, el impuesto al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste".

Por su parte el artículo 7 de la propia ley establece el procedimiento que debe seguirse en los casos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. A continuación se transcribe dicho artículo:

LIVA. ART. 7. "El contribuyente que otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva lo que hubiere recibido con motivo de la realización de los actos gravados por esta ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales el impuesto correspondiente a dichos descuentos, bonificaciones o devoluciones, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiera trasladado, se cancela o se

restituye, según sea el caso. El contribuyente que reciba el descuento, la bonificación o la devolución citados disminuirá el impuesto cancelado o restituido de las cantidades que tuviere pendientes de acreditamiento".

Valores y Cómputo en Caso de Enajenación

La ley da una serie de reglas para determinar el valor sobre el cual debe calcularse el impuesto al valor agregado en el caso de enajenación de bienes. Dichas bases son en resumen tres: a) Precio pactado; b) Valor de mercado y c) Avalúo. A continuación se incluye el precepto en cuestión:

"Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo. El impuesto sobre enajenación de automóviles nuevos no se inclirá en el valor a que se refiere este párrafo.

"Las cantidades que se adicionen al precio en los términos del párrafo que antecede, cuyo importe y exigibilidad

dependan de circunstancias posteriores a la enajenación, dará lugar al pago del Impuesto al Valor Agregado en el mes en que sean exigibles".

Valores y Cómputo en Caso de Prestación
de Servicios

La base para calcular el impuesto cuando se trata de prestación de servicios la establece el artículo 18 de la ley que a continuación se incluye:

LIVA."Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios que se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, incluyendo toda cantidad que se adicione por otros impuestos, derechos viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto".

Por su parte el artículo 17 de la propia ley establece la base sobre la cual debe calcularse el impuesto cuando se trate de diversas prestaciones de servicios. En esencia lo que debe hacerse es tomar como base para dicho cálculo el monto de cada una de las contraprestaciones.

LIVA."En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los

preste y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios".

Valores y Cómputo en Caso de Uso o Goce
Temporal de Bienes

En el caso a que se refiere este tema, la ley considera como base el valor de la contraprestación pactada. En el caso de arrendamiento, por ejemplo, sería el monto de las rentas mensuales que señala el contrato respectivo y de ben agregarse. Además, los cargos adicionales a la suerte principal. A continuación se incluye el artículo 23 de la ley que establece la base mencionada:

LIVA.-"Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la con traprestación pactada a favor de quien los otorga, in cluyendo toda cantidad que se adicione por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto".

Por su parte el artículo 22 de la propia ley es tablece que sobre el monto de cada contraprestación debe pa garse el impuesto. A continuación se transcribe dicho precepto:

IVA. "Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente"

Valores y Cómputo en Caso de Importación
de Bienes y Servicios

El cómputo del impuesto al valor agregado se efectúa sobre la misma base que la utilizada para fines del impuesto aduanal a la cual se suma este mismo gravamen; es decir:

$$\begin{array}{r} \text{Base para el impuesto aduanal} \\ + \text{monto del impuesto aduanal} \\ \hline \text{Base para el IVA} \end{array}$$

Al respecto el artículo 27 de la Ley dispone lo siguiente:

LIVA. "Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de éste último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

"El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II a V del artículo, será el que les correspondería en esta ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso".

Las fracciones II a V del artículo 24 de la ley a que se refiere el último párrafo del precepto antes transcrito se incluyen a continuación:

LIV—"Para los efectos de esta ley, se considera importación de bienes o de servicios: ...

- "II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él;
- "III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país;
- "IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero;
- "V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional".

La factura comercial es el documento que sirve de base para calcular el impuesto al valor agregado en el caso de exportaciones, de acuerdo con el valor consignado en la misma. Así lo dispone el artículo 31 de la ley que a continuación se transcribe:

LIVA. "Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerará como valor de la misma, el que aparezca en la factura comercial que expida el exportador. En los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios exportados tengan en el mercado nacional".

6.10 Causantes Menores

Nuestros legisladores piensan que los causantes de bajos recursos son aún personas de poca cultura (legal) y refractarios a la técnica fiscal y que, como consecuencia de esto, es necesario sustraerlos al sistema tributario general al menos temporalmente, y ofrecerles una mecánica simple a fin de facilitarles al máximo el cumplimiento de sus obligaciones como contribuyentes.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado se ha querido asimilar la situación de estos causantes a la que

observan en el impuesto sobre la renta, de tal manera que la Ley del IVA hace referencia a la del ISR para definir a los causantes menores.

El sistema general dispuesto para los causantes a que se refiere este tema, es el relativo a estimaciones de ingresos, sujetos a rectificaciones periódicas. Sin embargo, conviene advertir que en su artículo cuarto transitorio, la ley señala un procedimiento de transición que durará hasta 1982 año en el cual los causantes menores recibirán el mismo tratamiento fiscal que el resto de los contribuyentes, su poniendo que en este lapso tendrán la oportunidad de familia rizarse y adaptarse al cumplimiento de las obligaciones que les impone el IVA.

El artículo 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado remite a la del Impuesto sobre la Renta para dar el concepto de "causantes menores". A continuación se incluye el primer párrafo de dicho precepto".

LIVA."Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean causantes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impues to al valor agregado en los términos de esta Ley, sal vo que las autoridades fiscales los estimen el valor de sus actividades por las que se deba pagar impuesto.

En este último caso, se observarán las siguientes disposiciones: ..."

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su segundo párrafo que a continuación se incluye establece lo que debe entenderse por "Causante Menores":

LISR "... En esta Ley se denomina "Causantes Menores" a las personas físicas que tengan percepciones acumulables en un ejercicio regular por cantidad que no exceda de \$ 1.500,000.00 o percepciones en un ejercicio irregular, si dividido el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, el resultado fuere inferior a la cantidad citada. Se denomina "Causantes Mayores" a todos los demás sujetos de este impuesto.

"En ningún caso se considerarán causantes menores a las personas físicas que perciban ingresos por comisiones, mediaciones, enajenación de inmuebles u otorgamiento temporal de uso o goce de bienes".

Se incluye también al artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala el procedimiento de transformación de un causante menor a causante mayor:

LISR "Cuando al término de un ejercicio las percepciones acumulables de un causante que con anterioridad hubo

se sido menor, excedan de un millón quinientos mil pesos, el impuesto correspondiente a ese ejercicio se de terminará conforme al régimen aplicable a los causantes menores, pero a partir del siguiente ejercicio el causante cumplirá las obligaciones que en materia de registros contables corresponden a los causantes mayores. El nuevo ejercicio se considerará iniciado el 1o. de enero y durante el año se harán los pagos provisionales a que se refiere el artículo 35, considerando como factor, para los efectos de la fracción I de dicho artículo, el por ciento aplicable de la determinación estimativa de ingreso global gravable.

"Los causantes que ya hubieren presentado declaración como "mayores" continuarán haciéndolo aunque sus ingresos brutos sean inferiores a un millón quinientos mil pesos en el año de calendario, salvo previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Ahora bien, el artículo 83 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula el cambio que causante mayor o causante menor (cuando disminuyen sus ingresos), implementando lo que ordena el último párrafo del 46 de la Ley antes transcrito. A continuación se transcribe dicha disposición:

RISR "El contribuyente que dentro de los diez días siguientes al término de su ejercicio, dé abiso a la autoridad exactora de su jurisdicción, en los términos del último párrafo del artículo 46 de la Ley, quedará autorizado a operar como causante menor a partir del ejercicio en que se presente dicho aviso.

"En el caso de que el cierre del ejercicio no coincida con el 31 de diciembre, deberá seguir tributando como causante mayor durante un ejercicio irregular que terminará en la fecha indicada".

Obligaciones

Llevar Registros Simplificados

Los causantes menores están obligados a llevar su contabilidad en registros sencillos de acuerdo con lo que dispone el artículo 35 de la ley en su fracción I que a continuación se incluye:

LIVA. "...I. Las personas mencionadas llevarán los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. ..."

A manera de ilustración de la que debe entenderse por registros simplificados y sin que deba entenderse como obligatorio, a continuación se reproducen los artículos

84 y 85 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus porciones aprovechables:

LISR. ART. 84. "... Los causantes menores llevarán un libro de ingresos y egresos, que deberá ser presentado para su autorización ante la autoridad exactora correspondiente a su domicilio, al mismo tiempo que se presente el aviso de iniciación de operaciones o dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la última operación realizada cuando se hayan agotado sus libros".

LISR. ART. 85. "El libro de ingresos y egresos que se refiere el artículo anterior, deberá contener cuando menos las siguientes columnas:

"I. Por lo que hace a los ingresos:

"Fecha, concepto, ingresos exentos, ingresos gravados, ingresos gravados a la tasa general, ingresos gravados por cada tasa especial y descuentos, devoluciones y rebajas sobre ventas, ...

"II. Por lo que hace a los egresos:

"Fecha, concepto, compras, sueldos y salarios, adquisiciones de bienes depreciables o amortizables y otros gastos del negocio".

Recabar, conservar y expedir documentos;
aceptar y efectuar el traslado del impuesto

Partiendo de la definición que de causantes menores sujetos a régimen diferencial, da el artículo 35 de la ley: aquéllos a quienes "las autoridades fiscales les estimen el valor de sus actividades ...", les es aplicable la disposición contenida en el artículo 36 de la ley que establece la obligación de recabar y conservar la documentación comprobatoria del traslado del IVA hecho por sus proveedores, así como la de expedir documentos requisitados cuando así lo soliciten los clientes, repercutiéndoles, por separado el impuesto. A continuación se transcribe dicha disposición:

LIVA.-"Los contribuyentes que paguen impuesto al valor agregado con base en estimación practicada por las autoridades fiscales, deberán recabar y conservar, por el término de 5 años, la documentación en que conste el impuesto que les hubiere sido trasladado y expedir documentos que reúnan requisitos fiscales, cuando se lo solicite el adquirente de los bienes o el usuario del servicio, conservando copia de los mismos. En los documentos que expidan señalarán por separado el impuesto que corresponda a los actos por los que deba

pagarse, trasladarán su monto al adquirente de los bienes o al usuario del servicio y considerarán que dicho monto forma parte del que resulta de la estimación".

Cálculo, Declaración y Pago del Impuesto

Los causantes menores sujetos a los procedimientos que se vienen comentando en este tema, no tiene obligación de calcular el monto de sus ingresos gravables toda vez que este se establece mediante la estimación hecha por las autoridades; tampoco están obligados a presentar declaraciones mensuales.

Si tienen, en cambio la obligación de pagar el impuesto, a más tardar el día 15 de cada mes. Veamos lo que al respecto ordenan las fracciones II y III del Artículo 35 de la Ley:

LIVA."Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean causantes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto al valor agregado en los términos de esta Ley, salvo que las autoridades fiscales les estimen el valor de sus actividades por las que se deba pagar impuesto. En este último caso, se observarán las siguientes disposiciones: ...

- "II. Dichas personas no tendrán obligación de calcular ni de declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por las que deban pagar el impuesto. Las autoridades fiscales estimarán el monto mensual citado sobre el cual aplicarán el 10% o el 6% señalados en los artículos 10. y 20., de esta ley, respectivamente;
- "III. Del impuesto mensual resultante, el contribuyente podrá deducir el impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado, siempre que tenga en su poder la documentación que reúna los requisitos de esta Ley y de su Reglamento, que ampare sus adquisiciones, uso o goce temporal de bienes y servicios recibidos. La diferencia resultante será la cantidad que el contribuyente deberá pagar a las oficinas autorizadas, a más tardar el día 15 de cada mes o al día siguiente hábil si aquél no lo fuera....."

8. Análisis del Reglamento de la Ley del IVA

8.1 Disposiciones Generales

Empresa

Se consideran empresas a las personas físicas o morales o a las unidades económicas que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Traslación

a) Transacciones Menores de \$ 100.00:

En actos gravados cuyo valor no exceda de \$ 100.00 se podrá incluir el impuesto en el precio, sin que sea necesario expedir documento en el que conste la traslación por separado, salvo que el adquirente o usuario solicite tal documento.

Por las transacciones indicadas efectuadas sin comprobante, se expedirá factura diaria global, según lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Causantes Menores:

Los causantes menores sujetos a cuota fija podrán incluir el impuesto en el precio, cualquiera que sea el monto de

la transacción, sin expedir documento, salvo que el adquirente o usuario se los solicite. Dichos causantes mayores no tendrán obligación de expedir factura global diaria.

Franjas Fronterizas y Zonas Libres

a) Residentes:

Se definen como residentes de franjas fronterizas y zonas libres a los contribuyentes con establecimientos en tales lugares, por lo que toca a las actividades realizadas en dichos establecimientos.

Las operaciones efectuadas por comitentes, a través de comisionistas con establecimiento en las franjas y zonas de referencia, se consideran realizadas en el establecimiento del comisionista.

b) Seguros y Fianzas:

Se señalan como residentes de las franjas fronterizas y zonas libres a las instituciones de seguros o fianzas y a sus agentes, con establecimientos en dichos lugares, por lo que toca a los contratos que celebran en tales establecimientos.

Se entiende que el servicio se presta en las franjas y zonas citadas, en los siguientes supuestos:

- a) Seguros: Atendiendo al domicilio de los bienes asegurados.

- b) Fianzas: De acuerdo con el domicilio del beneficiario. En caso de que éste sea autoridad, el lugar donde se presenta la fianza.
- c) Reaseguro y Reafianzamiento: Según el domicilio de quien solicite el servicio.

Acreditamiento

a) Requisitos:

La documentación en la que consta el traslado del impuesto, para que pueda efectuarse el acreditamiento, deberá contener los mismos requisitos a que se refiere el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales se listan a continuación:

- a) Nombre, domicilio y número de Registro Federal de Causantes del enajenante o prestador del servicio.
- b) Nombre y domicilio del adquirente o usuario.
- c) Descripción de los bienes o servicios.
- d) Precio unitario, importe y valor total.

Además, según lo indica la ley, deberá constar el traslado expreso del impuesto.

Cabe señalar que no se exige que se expida una factura. Sólo se indica que sea un documento con los requisitos apuntados.

b) Automóviles:

Se precisa la disposición de la ley, en el sentido de

que el impuesto trasladado en adquisiciones de automóviles, se considerará acreditable en la proporción en que la erogación realizada sea deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Esta medida es confusa, pues a pesar de que para el Impuesto sobre la Renta existen límites para determinar el valor sujeto a depreciación, existen dudas sobre el tratamiento de cargos adicionales al precio del automóvil.

Además, aplicándose estrictamente la disposición, la erogación realizada por la adquisición de un automóvil no es deducible, lo que se deduce es la depreciación.

c) Causantes con Ingresos Gravados y Exentos:

Se otorga la ventaja de la "tasa cero" para los ingresos exentos obtenidos por la venta de productos destinados a la alimentación humana. Es decir, que podrán acreditar los impuestos pagados y trasladados correspondientes a erogaciones que se identifiquen con dichos ingresos. Además, tales ingresos se computarán como gravados para efectos del cálculo de la porción acreditable de los impuestos no identificados con ingresos gravados o exentos, con lo que no se pierde el derecho de acreditamiento por los ingresos de referencia.

También se dispone que no se perderá derecho de accredi-

tamiento cuando se obtengan ingresos exentos por los siguientes conceptos:

- a) Enajenación del suelo u otorgamiento del uso o goce temporal del mismo.
- b) Enajenación de partes sociales y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes. Las acciones no están específicamente señaladas, sin embargo, podría interpretarse que están incluidas en la clasificación de partes sociales.
- c) Dividendos en efectivo, en partes sociales (o acciones) o en títulos de crédito, excepto en certificados de bienes de depósito.

Asimismo, se precisa que las bases, tanto mensual como anual, para determinar la porción de impuesto no acreditable correspondiente a ingresos exentos, serán los ingresos obtenidos en el período a que se refiere la declaración, ya sea ésta mensual o anual.

A continuación se describe el procedimiento detallado en el reglamento para la determinación del impuesto acreditable en los casos de obtención de ingresos gravados y exentos. Se aclara que dicho procedimiento ya estaba indicado en la ley, sin embargo, en el reglamento se repite considerando las modalidades comentadas.

Cabe señalar que el procedimiento es igual para declaraciones mensuales y anuales, obviamente utilizándose en cada caso los datos correspondientes al período de que se trate.

Procedimiento:

$$\frac{\text{ingresos gravados}}{\text{ingresos totales}} = \text{factor} \times \text{impuesto no identificado} = \text{porción acreditable}$$

$$\text{porción acreditable} + \text{impuesto identificado con gravados} = \text{total acreditable}$$

Descuentos, Rebajas, Bonificaciones y Devoluciones

Se crea el concepto "valor neto", que será el resultado de restar, de los ingresos gravados, los descuentos, rebajas y bonificaciones. Esto conuerda con la modificación de la ley en cuanto a que la disminución, por los conceptos citados, debe hacerse de la base del gravamen. Sin embargo, en la determinación del valor neto del reglamento, posiblemente por error, no se considera el concepto de devoluciones y sí se alude al término rebajas que no esté contemplado en la ley.

También se establece que en todos los casos de devoluciones, descuentos o bonificaciones se deberá expedir nota de crédito, salvo que los descuentos consten en el docu

mento que ampare la operación.

Se agrega que quien devuelva bienes o reciba descuentos o bonificaciones deberá restar, del impuesto pendiente de acreditar, el que le hubieren restituido o cancelado por las operaciones citadas. En caso de no existir importe pendiente de acreditar, el impuesto restituido o cancelado deberá pagarse en la declaración del mes en que ocurra la operación.

Pagos

a) Mensuales:

Se indica que cuando no se efectúe el acreditamiento en la declaración del mes a que corresponda, se podrá hacer en el mes siguiente y en su defecto hasta la declaración anual, a menos que se presente declaración complementaria.

También se señala que los saldos a cargo se podrán compensar con saldos pendientes de acreditar provenientes de meses anteriores o del año inmediato anterior. En realidad, puede decirse que esto último es indebido pues se limita el derecho de acreditamiento a un plazo sin ningún fundamento.

b) Anuales:

Se precisa que de los saldos de impuesto por pagar, que

arrojen las declaraciones anuales, se restarán los importes pagados en las declaraciones mensuales, debiendo restarse de éstos los saldos mensuales a favor.

Declaraciones Complementarias

Además de que se contempla la posibilidad de presentar declaraciones complementarias, se hacen las siguientes indicaciones para saldos a favor:

- a) Al corregirse una declaración mensual, el saldo a favor se podrá acreditar en la declaración mensual siguiente.
- b) Si se corrige una declaración anual, se podrá optar por pedir devolución o por acreditar el saldo en declaraciones subsecuentes.

Asimismo, se estableció que deberán presentarse declaraciones mensuales complementarias, cuando los ingresos declarados en el año sean superiores a los consignados en las declaraciones mensuales.

Planes de Inversión

Se considera como plan de inversión, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley, las adquisiciones de bienes destinados a formar parte del activo fijo, por lo que procederá la devolución del saldo a favor, en declaración mensual, originado por los impuestos trasladados o pagados por tales adquisiciones. En la práctica puede resultar difícil de pre

ciar la cantidad por devolver.

En cuanto a períodos preoperatorios, previo aviso a las autoridades, se podrá estimar la proporción de ingresos gravados y exentos para efectos de la determinación del saldo a favor sujeto a devolución para la adquisición de activos fijos. No se aclara si la estimación queda sujeta a un ajuste posterior contra cifras reales.

7.2 De la Enajenación de Bienes

Donaciones:

Para los efectos de la Fracción I del Artículo 8° de la Ley, no se consideran gravadas, las donaciones que efectúen, las empresas de bienes con fines de promoción o publicidad cuando sean deducibles para fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Faltantes de Bienes en los Inventarios de las Empresas

No se pagará el impuesto conforme lo señala la Fracción V del Artículo 1° de la Ley cuando el faltante se origine por mermas, destrucción de inventarios o pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor y constituyan una partida deducible para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Exoneraciones Excentuadas de Pago del Impuesto

Declaración y definición de conceptos exceptuados conforme al Artículo 9° de la Ley:

1. Casa Habitación:

Las construcciones adheridas al suelo destinadas a casas habitación siempre que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Haber sido casa habitación por un periodo de dos años como mínimo anterior de la fecha en que la reciba el adquirente.
- b) En el caso de construcciones nuevas, se atenderá al destino para el cual se construyó, considerando las licencias o permisos de construcción o las especificaciones del inmueble.
- c) Cuando no se reúnan los requisitos anteriores y se pacte en la enajenación que se destinará a uso fín, se deberá presentar aviso de la enajenación ante las mismas oficinas autorizadas para recibir las declaraciones de este impuesto y además garantizar el interés fiscal. Se exceptúan las Instituciones de Crédito.

Se cancelará la garantía cuando el adquirente destine el inmueble a casa habitación por más de seis me

ses, contados a partir de la fecha en que lo reciba.

1. Productos Agrícolas y Ganaderos no Industrializados:

Se considera que no están industrializados:

- a) Algodón Despepitado
- b) Maíz en Nixtamal
- c) Leche Pasteurizada, Homogenizada, Condensada, Evaporada, Deshidratada, Rehidratada, Enlatada o en Polvo, así como la tipo materna.

3. Pan:

Se incluyen en este concepto las galletas y los pasteles.

4. Sal:

Se entiende como sal el cloruro de sodio.

5. Premios:

Se incluyen como exceptuados del pago del impuesto a los premios obtenidos con motivo de concursos científicos, literarios o artísticos abiertos al público en general o bien, resultantes de actividades profesionales.

6. Títulos de Crédito:

Se aclara que la enajenación de acciones y los dividendos pagados en acciones están exceptuadas del pago al igual que los títulos de crédito y las partes sociales.

Maquinaría y Equipo Agrícola Ganadero

La Secretaría de Hacienda y Crédito Pública indicará

mediante disposiciones de carácter general, el tipo de maquinaria y equipo exceptuados del pago del impuesto a que se refiere la Fracción XII del Artículo 9° de la Ley.

Enajenación de Bienes sujetos a Matrícula.

El registro de bienes a que se refiere el Artículo 10° de la Ley es el que se establece en el Artículo 7° de la Ley del Registro Federal de Vehículos, es decir automóviles, omnibuses, camiones, tractores no agrícolas tipo quinta, rug da, aeronaves y embarcaciones.

Opción para diferir el Pago del Impuesto

1. Enajenaciones con pacto de intereses:

En el caso de enajenaciones en las que se pactan intereses, el impuesto podrá diferirse, considerando el número de meses pactados en el porcentaje que resulte conforme a la tabla establecida en el Reglamento.

2. Enajenación con Contratos de Arrendamiento Financiero;

El impuesto que corresponda a este tipo de operaciones podrá diferirse por el importe que resulte de deducir al total de dicho impuesto el porcentaje a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el costo de adquisición.

En el caso de que se efectúen pagos anticipados, los intereses dejados de pagar se deducirán en la siguiente

o siguientes declaraciones mensuales del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto y se considerarán como descuentos o bonificaciones.

Avalúos

Cuando la base para el cálculo del impuesto sea el valor de avalúo, éste deberá practicarse por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales tendrán vigencia para efectos fiscales de seis meses, siempre que en dicho lapso no se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate.

Primera Enajenación de Fertilizantes, Maquinaria y Equipo para Productos Agropecuarios no Industrializados

Se entiende por primera enajenación, la que realice el fabricante o bien, el importador.

Enajenaciones Exceptuadas del Pago del Impuesto Únicamente por el Año de 1980

Conforme al Decreto Presidencial de fecha 28 de Noviembre de 1979 publicado el 7 de Diciembre del mismo año, se exceptuaron del pago del Impuesto al Valor Agregado únicamente por el año de 1980, la enajenación de los siguientes bienes:

1. Embarcaciones, maquinaria y equipo, que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la explotación pesquera, mismos que se señalarán en disposiciones de carácter general. No gozan de la exención la maquinaria y equipo para industrializar los productos de dicha explotación.
2. Alimentos balanceados para animales y las materias primas necesarias para producirlos, productos de medicina veterinaria, así como insecticidas, herbicidas y fungicidas.
3. Gas para uso doméstico, kerosinas, gasolina nova, gasolina extra: diesel y carbón vegetal.

A quienes realicen la primera enajenación de los bienes mencionados en los dos primeros grupos, se les concederá adicionalmente los beneficios que otorga el Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o sea, el derecho al acreditamiento o a la devolución del impuesto trasladado o pagado por importaciones.

7.3 De la Prestación de Servicios

Tratamiento a Comisionistas

En estos casos, se establece que el comisionista trasladará el impuesto relativo por cuenta del comitente, a las tasas del 10% o del 6%, según corresponda en los téx

minos del Artículo 5° de este Reglamento para las franjas fronterizas y zonas libres, considerando el comitente a su cargo dicho impuesto, sin descontar el importe de la comisión ni los reembolsos de gastos hechos por su cuenta u otros conceptos.

El comisionista considerará a su cargo y trasladará al comitente el impuesto relativo a la comisión pactada, a la que se le incluirá los gastos efectuados a su nombre y por cuenta del comitente.

Previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el comisionista que para fines del Impuesto sobre la Renta pueda realizar los pagos provisionales para dicho impuesto mediante retención, podrá pagar el Impuesto al Valor Agregado a través de retenciones que le efectúe su comitente. Bajo estas condiciones, el comisionista quedará liberado, por las comisiones que reciba, de presentar declaraciones y de llevar libros y registros, pero no podrá hacer acreditamiento alguno; por su parte, el comitente considerará el impuesto retenido como impuesto a el traslado y lo acreditará en su caso. La solicitud de autorización la formulará el comitente, obteniendo previamente la conformidad de su comisionista.

Definición de Contratos de Obra

Dentro de las obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, se define que el contrato de obra a precio alzado o por administración, es prestación de servicios.

Si la prestación del servicio la realiza una empresa, el impuesto será a su cargo y lo trasladará al dueño de la obra; éste, en su caso, acreditará el impuesto relativo a dicha contraprestación y a los gastos hechos por su cuenta.

Prestación de Servicios Independientes Exceptuados del Pago del Impuesto:

a) Aclaración y definición de conceptos exceptuados conforme al Artículo 15° de la Ley.

1. Servicios Agrícolas y Ganaderos:

Dentro de los servicios prestados directamente a los agricultores y ganaderos, quedó comprendido el suministro de energía eléctrica utilizado en el bombeo o riego para fines agrícolas o ganaderos.

2. Seguros de Vida:

Los seguros de vida que se exceptúan del pago del impuesto deberán ser aquellos que tengan como base del contrato los riesgos que puedan afectar la persona del asegurado en su existencia, así como los benefi-

cios adicionales que basados en la salud o en accidentes personales se incluyan en pólizas regulares de seguros de vida.

3. Servicios Profesionales:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dió a conocer las listas de los servicios profesionales cuya prestación requiere título conforme a las leyes, en los términos de la Fracción XIV del Artículo 15° de la Ley. En estas condiciones, dichos servicios profesionales quedaron exceptuados del pago del impuesto, aun cuando para la actividad concreta no se requiera que el profesionista se ostente como tal o cuando quien proporciona el servicio no tenga el título.

Transportación Aérea Internacional a Poblaciones Mexicanas

Para los fines de este servicio, se define que son poblaciones mexicanas en las fronteras del país, aquellas comprendidas dentro de la franja de 20 kilómetros paralelas a las líneas divisorias internacionales, por lo que los servicios de transportación aérea a estas poblaciones, comprenden únicamente el 25% a territorio nacional.

Base para el cálculo del impuesto en servicios turísticos:

Para los fines del cálculo del impuesto correspon-

diente, cuando en un mismo contrato se ofrezcan diversos servicios turísticos por una cuota individual preestablecida y por un tiempo determinado, se deberá separar el valor de los servicios de transportación aérea y de los prestados en el país, del valor que corresponda a los que se presten en el extranjero.

Servicios de Pesca exceptuados del Pago del Impuesto Unicamente por el año de 1980

Por decreto Presidencial del 28 de Noviembre de 1979, publicado el 7 de Diciembre del mismo año en el Diario Oficial de la Federación, los servicios de pesca no causarán el impuesto. Este beneficio tendrá vigencia a partir del 1o. de Enero de 1980 y hasta que lo determine el Ejecutivo Federal, lo cual no podrá exceder del 31 de Diciembre de 1980.

§.4 Del Uso o Goce Temporal de Bienes

Uso o Goce Temporal de Bienes exceptuados del pago del Impuesto

1. Casa Habitación

Cuando se trate de un inmueble destinado a casa habitación y éste se proporcione amueblado, el impuesto se pagará por el total de las contraprestaciones, aun cuando se hubieran celebrado con tratos distintos por los bie-

nes muebles o inmuebles.

No se considerará amueblada la casa habitación cuando se proporcione con muebles de cocina, de baño o los adhiridos permanentemente a la construcción, así como aquellos que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Base para el Cálculo del Impuesto en las Construcciones en General

Para los fines de la determinación del valor de la contraprestación, por la concesión del uso o goce temporal de las construcciones, al valor pactado por el total del inmueble se le restará la parte correspondiente al suelo, y en su caso, la parte que se destine a casa habitación.

Las autoridades fiscales quedan facultadas para practicar avalúo del inmueble, con el fin de determinar la proporción que representa en el valor total del inmueble, la parte que corresponde a las construcciones que no están destinadas a casa habitación.

Para el pago del impuesto, los contribuyentes podrán considerar que el 80% de la contraprestación pactada por el total del inmueble, se refiere a las construcciones que no están destinadas a casa habitación.

Contratos Celebrados antes del 1.º de Enero de 1980

Los contribuyentes que hubieron celebrado contratos antes del 1.º de Enero de 1980, para conceder el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán pagar el impuesto, a partir de esa fecha, considerando que el 80% de la contraprestación corresponde a la construcción y el 20% al suelo, excepto cuando se trate únicamente del suelo, casas habitación o fincas utilizadas para fines agrícolas o ganaderos, por los que no se causa el impuesto.

Uso o Goce Temporal de Bienes Exceptuados del Pago del Impuesto Únicamente por el Año de 1980

Por decreto Presidencial del 28 de Noviembre de 1979, publicado el 7 de Diciembre del mismo año en el Diario Oficial de la Federación, quedan exceptuados del pago del impuesto quienes concedan el uso o goce de embarcaciones, maquinaria y equipo, que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la explotación pesquera con excepción de aquellos que se utilicen para industrializar los productos de dicha explotación. Este beneficio tendrá vigencia a partir del 1.º de Enero de 1980 y hasta que lo determine el Ejecutivo Federal, lo cual no podrá exceder del 31 de Diciembre de 1980.

7.5 De la Importación de Bienes y Servicios

Aprovechamiento en Territorio Nacional de Servicios Prestados por no Residentes en el País

Se considera importación tanto la prestación de los servicios que se efectúe en el propio territorio nacional como los que se hagan desde el extranjero.

Base para el Cálculo del Impuesto

Para determinar la base del Impuesto al Valor Agregado, al valor de los bienes tangibles importados se le agregarán los impuestos de importación que efectivamente se hubieran pagado, excluyendo los subsidios o reducciones que se hayan concedido.

Importación de Bienes Tangibles Conforme a Planes de Inversión

Tratándose de planes de inversión que den derecho a la devolución mensual del Impuesto al Valor Agregado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que no se pague el gravamen cuando dichos bienes se internen al país.

Artículos de Primera Necesidad en Poblaciones Mexicanas

Quienes residan en las poblaciones mexicanas en

las fronteras del país, no pagarán el impuesto por la importación de artículos que sean de primera necesidad en los términos del Código Aduanero.

Comisionistas y Mediadores no Residentes en el País

No se pagará el impuesto por la importación de servicios, cuando éstos tengan por objeto exportar bienes o servicios, y sean prestados por comisionistas y mediadores no residentes en el país.

7.6 De la Exportación de Bienes o Servicios

Devolución de Saldos en Exportaciones

No procederá la devolución de saldos pendientes de acreditar en el caso de exportaciones cuando éstos correspondan a meses posteriores a aquel en que se expida la factura comercial para efectos de exportación, salvo que el contribuyente demuestre que tiene saldos pendientes de acreditar en todas las declaraciones posteriores hasta aquella por la cual está solicitando la devolución.

Factura Comercial

Se considera factura comercial la que se expida para tal efecto conforme a lo establecido por el Código Aduanero la que debe reunir los requisitos generales aludidos.

7.7 De las Obligaciones de los Contribuyentes

Registros Contables

Es obligatorio para los contribuyentes el llevar los libros y registros de contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si no se es causante para efectos del Impuesto sobre la Renta pero sí para efectos de este impuesto, deberá registrar sus operaciones en el libro diario, mayor e inventarios y balances, debidamente autorizados.

Registro por Separado de las Operaciones que Causan Tasas Diferentes

Deben registrarse en la contabilidad claramente, aquellas operaciones que causen la tasa del 10%, la tasa del 6% las que no causen el impuesto, las enajenaciones de maquinaria y equipo susceptibles de ser utilizadas en la agricultura, ganadería y pesca, las relacionadas con la exportación de bienes o servicios, y las enajenaciones de productos destinados a la alimentación humana

Registro Contable del Impuesto al Valor Agregado Acreditable

Para efectos del Acreditamiento debe separarse el impuesto en tres cuentas.

Establecimiento en dos o más Entidades Federativas

Cuando el contribuyente tenga establecimientos en dos o más entidades federativas, debe registrar por separado el valor de las actividades o actos gravados por entidad federativa y de acuerdo a las tasas que le correspondan. Esta separación no se hará por el impuesto acreditable.

Establecimiento

Por el establecimiento debe entenderse el lugar físico en el que se realizan los actos o actividades conforme a las reglas establecidas en el Reglamento.

Representante Legal

Si las personas físicas, morales o las unidades económicas no residen en el país, ni tienen representante, podrán designarlo únicamente para los efectos de firma en las declaraciones, avisos o promociones.

Federación, Estados, Municipios y Organismos Descentralizados.

Si realizan actividades, por las que deba pagar el Impuesto al Valor Agregado, pueden considerarse contribuyentes por separado en relación a cada unidad administrativa que efectúe las operaciones.

Tiras de Auditoría

El contribuyente que está en posibilidad para efectuar

tos del Impuesto sobre la Renta de comprobar el valor de sus operaciones mediante tiras de auditoría de máquina registradora, también lo podrá hacer para efectos del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando proporcione a solicitud del adquirente la documentación que cumpla con los requisitos que establece este impuesto.

7.8 De las Facultades de las Autoridades

Cantidades Acreditables en casos de Estimación

Quando la autoridad determina estimativamente el valor de las actividades por las que se debe pagar el impuesto, debe reducir a dicha estimación las cantidades acreditables que compruebe el causante, siempre y cuando correspondan exclusivamente al ejercicio de que se trata y contengan los requisitos que se establecen en este Reglamento.

Estimación en Falta de Registro de Adquisiciones

El valor determinado de adquisición no registradas, debe multiplicarse por el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente, obteniéndose dicho porcentaje de la declaración del Impuesto sobre la Renta dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo declarado.

8. Repercusiones Administrativas del I.V.A.

Los principales efectos del IVA, en los sistemas de una entidad, son: Cambios en su estructura y procesos de registro contable, modificación del control de su información, adecuación de sus formas impresas y un ajuste en su control interno.

8.1 Estructura y Proceso de Registro

Se debe modificar el catálogo y su instructivo de operación para poder incluir: las cuentas controladas del IVA, los ingresos exentos, los gravados con tasa del 10% y los ingresos gravados con tasa del 6%, los ingresos de matrices y los de los sucursales por entidades federativas, los insumos exentos, gravados y los importados.

Cuentas Controladas del I.V.A.

Los causantes deberán separar en sus libros y registros, las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquellas por las cuales la ley libera de pago. Asimismo, deben separarse aquellas por las que proceda acreditamiento de las que no den lugar a este derecho. O sea, que hay que controlar por separado del IVA pagado sobre compras, etc., que corresponda a ingresos gravados de los exentos. Cuando no se pueda hacer esta separación se estará a la re-

gla de proporcionalidad sobre ingresos establecida en el Art. 41. Por lo tanto, se requiere de cuentas para registro de:

Impuesto causado sobre operaciones 10% y 6%, impuestos pagados acreditables, impuesto pagado no acreditable si deducible ISR, impuesto pagado no deducible ISR, impuesto cancelado sobre descuentos, bonificaciones y devoluciones.

a) Por los impuestos que traslademos a terceros.

"IV causado 10%". Se abona por el importe del impuesto trasladado a terceros por ventas gravadas realizadas a tasa del 10%, y por el importe del impuesto acreditado que corresponda a bonificaciones o descuentos recibidos sobre adquisiciones gravadas o por devolución de bienes gravados al 10% adquiridos. Se carga por los traslados mensuales o anuales efectuados a la cuenta IVA por Pagar.

"IVA causado 6%": Su naturaleza, movimiento y saldo serán iguales a los de la cuenta "IVA por Pagar 10%", por las ventas realizadas gravadas con la tasa del 6%.

b) Por los impuestos que me trasladan o que pago al importar "IVA por acreditar 10%": Se carga el importe del impuesto que se reciba en traslado, por adquisición de bienes de servicios independientes o por arrendamiento de bienes cuando se cause a tasa del 10%, o por el impuesto que se paga al realizar importaciones de bienes tangibles,

o intangibles, siempre que dichos bienes o servicios se destinen a realizar actividades que generen ingresos gravados por el IVA, o en la proporción que se destinen a dichas actividades, o que se destinen a exportaciones; o por el impuesto que se hubiere pagado sobre ingresos percibidos, al otorgar bonificaciones, descuentos o al recibir devoluciones. Se abona por el impuesto que se hubiere acreditado al presentar las declaraciones mensuales o anuales; o por el impuesto por el que se hubiere solicitado devolución anual o mensual, cuyo importe se trasladará a la cuenta "IVA por recuperar 10%" o es de naturaleza deudora y su saldo representará el IVA recibido en traslación por bienes o servicios afectos o actividades gravadas, pendientes de acreditar o recuperar.

"IVA por acreditar 6%": De naturaleza, movimiento y saldo iguales a los de la cuenta. "IVA por acreditar 10% por operaciones gravadas con tasa del 6%.

c) Por el impuesto que solicite devolución anual o mensual.

"IVA por recuperar 10%": Se cargará por el importe del IVA recibido en traslado, del que se hubiere solicitado devolución a la SHCP. Se abonará por las sumas devueltas por la SHCP. Su saldo deudore representará el IVA pendiente de devolver por la SHCP.

"IVA por recuperar 6%": Naturaleza, movimiento

y saldo iguales a "IVA por recuperar 10%", por actividades gravadas con tasa del 6% de cuyo impuesto recibido en traslación se hubiese solicitado devolución ante la SHCP.

d) Por el impuesto que se trasladen o pague al importar no susceptible de acreditamiento pero deducible para efectos del ISR.

"IVA no acreditable": Subcuenta de costos o gastos. Se carga por el impuesto recibido en traslación por arrendamiento de bienes, adquisición de servicios y bienes no capitalizables y que sean destinadas a actividades generadoras de ingresos exentos o en la proporción en que participan en la generación de dichos ingresos, y cuyas erogaciones sean deducibles para efectos del ISR.

e) Por los impuestos que se trasladen o que pague al importe no susceptibles de acreditamiento y no deducible para efectos del ISR.

"IVA no deducible": Subcuenta de costos o gastos. Se carga igual que la subcuenta "IVA no acreditable, pero por erogaciones no deducibles para efectos del ISR.

Cuentas de ingresos

Por las operaciones generadoras de ingresos deberemos de abrir cuentas o subcuentas por cada renglón de ingresos, que separe:

. Ventas o ingresos gravados 10%

. Ventas o ingresos gravados 6%

. Ventas o ingresos exentos

Descuentos y bonificaciones sobre ventas gravadas 10%, 6% y exentas.

Devoluciones sobre ventas gravadas 10%, 6% y exentas.

Descuentos y bonificaciones sobre cuentas gravadas 10%, 6% y exentas.

Devoluciones sobre compras gravadas 10%, 6% y exentas.

8.2 Control de Información

Existe la necesidad de presentar las declaraciones en las oficinas receptoras correspondientes al establecimiento principal, por tanto, se deberá crear un sistema ágil de transmisión de la información entre las sucursales y la oficina matriz.

Las declaraciones deberán contener la información global de la entidad, consolidando las operaciones de todos sus establecimientos, por lo cual todas las sucursales tendrán que enviar su información a la matriz para que ésta a su vez, la unifique y presente la declaración.

8.3 Formas

Debemos adecuar nuestras formas impresas a las nuevas necesidades del IVA, ya que debemos separar el importe de la operación y el importe del impuesto trasladado, esto principalmente en las facturas para presentar en forma separada y expresa el IVA causado y en las notas de cargo y crédito, para presentar en forma separada el IVA implicado.

8.4 Control Interno

En ventas debemos modificar los registros con las ventas anteriormente mencionadas en el punto 7.5, desaparece la alternativa de repercutir o absorber el impuesto que tenemos con el ISIM. Debemos de tener un control estricto y oportuno en la formulación de notas de cargo y crédito y prever los cambios por el momento de causación del impuesto al entregar la remisión, o cuando hacemos una facturación previa a la entrega del bien, en las cuentas con reserva de dominio en las ventas al detalle y en las ventas por consumo de clientes con facturación mensual, bimestral o por pedido.

En inventarios lograr el máximo control, modificando en su caso los sistemas y registros, para conocer los montos y movimientos exactos de: promoción, normas, muestras,

obsequios, autoconsumos y sustracciones. Debemos de registrar los insumos sin incluir el IVA que podemos acreditar.

En Costos, estructura, el sistema para lograr haga donde sea posible: identificar en las hojas de proceso de insumos gravados y exentos que forman parte de productos terminados gravados y exentos; modificar los valores estimados de costos en caso de los insumos tanto en exentos como gravados, porque a través de ello lograremos un mejor importe de acreditamiento, ejemplo:

		Empresa "A" IVA		Empresa "B" IVA
Ingresos	7,000	700	7,000	700
gravados	3,000	---	3,000	---
exentos				
Total:	<u>10,000</u>	<u>700</u>	<u>10,000</u>	<u>700</u>
Insumos				
Identificados gra vados	900	90	1,000	100 (1)
Identificados exentos	700	70	800	80 (2)
No identificados	<u>400</u>	<u>40</u>	<u>200</u>	<u>20 (4)</u>
	2,000	200	2,000	200

9. Casos Prácticos

Caso núm. 1

Funcionamiento del IVA

Venta del mes \$ 800.00

Compras del mes 650.00

Asiento contable

IVA causado	IVA por acreditar	Bancos
3) 80	1) 65	3) 715 (1)
80 (2)	65 (3)	2) 880 15 (3)
Ventas	Almacén	IVA por pagar
800 (2)	5) 650 (2a)	4) 15 15 (3)
1) 650		
Costo de ventas		
2a) 650		

- 1 -

Almacén 650

IVA por acreditar 65

Bancos

715

Registro de las compras del mes y el IVA acreditable

- 2 -

Bancos	880	
Ventas		800
IVA causado		80

Registro de las ventas del mes y el IVA causado

- 2 a -

Costo de ventas	650	
Almacén		650

Registro de salida de almacén de las ventas del mes

- 3 -

IVA causado	80	
IVA por acreditar		65

Registro del pasivo del IVA

- 4 -

IVA por pagar	15	
Bancos		15

Registro del pago del IVA del mes

Caso n.º. 2

Entidad Exportadora

Operaciones del mes

Compras del mes 500

Se tuvieron ventas por 800

Registro contable

Almacén	IVA por acreditar	Bancos
5)	1) 50 50 (3)	5) 550 (1)
1) 500		2) 800
		4) 50

Ventas	IVA por recuperar
800 (2)	3) 50 50 (4)

- 1 -

Almacén	500	
IVA por acreditar	50	
Ventas		550

Registro de las compras del mes y el IVA acreditable

- 4 -

Bancos	800	
Ventas		800

Registro de las venta. del mes.

- 3 -

IVA por recuperar	50
-------------------	----

IVA por acreditar	50
-------------------	----

Registro de la solicitud de devolución del IVA recibido en
traslación ante la SHCP.

- 4 -

Bancos	50
--------	----

IVA por recuperar	50
-------------------	----

Registro de la devolución del IVA correspondiente al mes.

Fundamentos:

Art. 29

Art. 30

Comentario:

El registro de las ventas no se ve afectado por el IVA ya que las exportaciones están sujetas a tasa "cero", pero en las compras, sí se es sujeto de traslación. El límite para la devolución es de un 10% del valor de los bienes exportados.

Caso núm. 3

Actividades no gravadas

Operaciones del mes

Compras:		IVA
Semillas	100,000	
Alcoholes	100,000	10,000
Otros abarrotos	100,000	10,000
Gastos e inversiones:		
Renta, luz, etc.	10,000	1,000
Compras activo fijo	100,000	10,000
	<u>410,000</u>	<u>31,000</u>

Ventas:

Semillas	120,000	Exento
Alcoholes	150,000	15,000
Otros abarrotos	<u>130,000</u>	<u>13,000</u>
	400,000	28,000

Impuesto acreditable

	gr	das	exentas	Total
Ventas	23	0	120,000	300,000
	7		30%	100%

IVA gravados	20,000
IVA no identificados 70% s/11,000	<u>7,700</u>
IVA acreditable	27,700
 IVA no acreditable deducible	 3,300

IVA A PAGAR

IVA cancelado	28,000
IVA acreditable	<u>27,700</u>
	300

Registro Contable

Compras	Gastos de operación	Bancos
1) 300	1) 77	5) 441 (1) 4) 428
Gastos de operación sin derecho a acre- ditamiento	IVA por acreditar	IVA no acreditabl.
1) 33	1) 27,700	1) 3,300

Ventas	IVA causado
400 (2)	28 (2)

- 1 -

Compras	300,000	
Gastos de operación	77,000	
Gastos de operación sin derecho a acreditamiento	33,000	
IVA por acreditar	27,000	
IVA no acreditable	3,300	
Bancos		441,000

Registro de las compras y gastos del mes, así como del IVA acreditable y el IVA no acreditable pero sí deducible para efectos del ISR.

- 2 -

Bancos	428,000	
Ventas		400,000
IVA causado		28,000

Registro de las ventas del mes y del IVA por pagar.

IVA causado	28,000	
IVA por acreditar		27,700
IVA por pagar		300

Registro del pasivo del IVA del mes.

- 4 -

IVA por pagar	300	
Bancos		300

Registro del pago del IVA del mes

Fundamentos:

Art. No. 4

Art. No. 32

Comentarios:

Los ingresos gravados representan el 70% de los ingresos totales. En este caso, el IVA no identificado tiene un importe de \$ 11,000 del cual sólo se puede acreditar el 70%, el 30% restante no es acreditable, pero sí deducible y se convierte en un costo o gasto, que podrá ser recuperado por la entidad al absorberlo mediante un aumento de los precios.

Caso núm. 4

Actividades Gravadas e Im
portación por Inventarios

Operaciones del mes

Ventas crédito	30,000	3,000	33,000	
Ventas contado	10,000	1,000	11,000	
Compras nacionales	10,000	1,000	11,000	
*Compras de importación	5,000	500	5,500	
Compras de mobiliario	50,000	5,000	55,000	
Sueldos	80,000	--	80,000	
Teléfonos	2,500	250	2,750	
Honorarios	10,000		10,000	
Renta equipo de proceso de datos	20,000	2,000	22,000	
Fletas	1,000	100	1,100	
	218,500	8,850	4,000	231,350

*Incluye gastos e impuestos aduanales.

Registro Contable

- 1 -

Clientes	77,000	
Ventas		70,000
IVA causado		7,000

Registro de ventas a crédito del mes de enero.

- 2 -

Bancos	33,000	
Ventas		30,000
IVA causado		3,000

Registro de las ventas a contado del mes de enero.

- 3 -

Inventarios	10,000	
IVA por acreditar	1,000	
Proveedores Nacionales		11,000

Registro de las compras nacionales del mes.

- 4 -

Inventarios	5,000	
IVA por acreditar	500	
Proveedores extranjeros		4,000
Acreedores diversos		1,500
(Gastos e Impuestos Aduanales)		

Registro de las compras de importación del mes.

- 5 -

Mobiliario y Equipo	50,000	
IVA por acreditar	5,000	
Acreedores diversos		55,000

Registro de adquisiciones de mobiliario del mes.

- 6 -

Gastos de administración	65,000	
Gastos de venta	15,000	
Sueldos por pagar		80,000

Registro de la nómina del mes.

- 7 -

Gastos de administración	2,000	
Gastos de venta	500	
IVA por acreditar	250	
Acreedores diversos		2,750

(Teléfonos de México)

Registro del recibo de teléfonos del mes.

- 8 -

Gastos de administración	10,000	
Acreedores diversos		10,000

(Diagnóstico, S. A.)

Registro de los Servicios Profesionales del mes.

- 9 -

Gastos de administración	5,000	
Gastos de venta	15,000	
IVA por acreditar	2,000	
Acreedores diversos		22,000

(IBM)

Registro de la venta de la computadora en proceso electrónico de información del mes.

- 10 -

Costos de venta	1,000	
IVA por acreditar	100	
Acreeedores diversos		1,100
(Fletes, S. A.)		

Registro de los fletes del mes.

- 11 -

IVA causado	10,000	
IVA por acreditar		8,850
IVA por pagar		1,150

Registro del pasivo por IVA del mes.

- 12 -

IVA por pagar	1,150	
Bancos		1,150

Registro del pago del IVA del mes.

Clientes		Ventas		IVA causado	
1) 77,000		70,000(1)		1) 10,000	7,000 (1) 3,000 (2)

Bancos		Inventarios		IVA por acreditar	
2) 33,000	1,150(12)	3) 10,000	5,000(4)	3) 1,000	8,850 (11)
				4) 500	
				5) 5,000	
				7) 250	
				9) 2,000	
				10) 100	

Proveedores Nacionales		Proveedores Extranjeros		Acreedores Diversos	
	11,000 (3)		4,000 (4)	11) 8,850	1,500 (4) 55,000 (5) 2,750 (7) 10,000 (8) 22,000 (9) 1,100 (10)

Mobiliario y Equipo		Gastos de Administración		Gastos de Venta	
5) 50,000		6) 65,000		6) 15,000	
		7) 2,000		7) 500	
		8) 10,000		9) 15,000	
		9) 5,000			
		10) 1,000			

Sueldos por pagar		IVA por pagar	
	80,000 (6)	12) 1,150	1,150 (11)

10. Problemas y Consecuencias

10.1 La Redistribución de la Carga Tributaria

En el ISIM se gravaba el valor pleno del bien en cada fase económica, con la consecuencia de que fase a fase el impuesto pagado se incorporaba al precio, determinando para cada producto un monto tributario diferente, según la duración de su proceso económico. Es inevitable que al pasar al sistema de Impuesto al Valor Agregado, se tendrá una diferente distribución de la carga tributaria.

Aún suponiendo que el monto fiscal sobre el total de la economía permaneciera invariable, se producirían movimientos en las posiciones individuales y en la estructura de los precios, ya que el valor agregado difiere de empresa a empresa y entre los sectores mismos de la producción.

En el IVA los productos para los cuales se tiene un menor número de fases, resultarán sujetos a un monto más elevado, mientras los que tienen un mayor número de fases, serán sujetos a un monto menor que aquél del impuesto en cada.

Es así que el IVA deberá traer una cierta nivelación de la carga fiscal, con la consiguiente disminución sobre aquellos productos que en el régimen de ISIM resultaban gravados con más de la media, y con el correlativo aumento de dicho cargo sobre aquellos productos que tenían un gravamen total inferior a la media.

10.2 Control y Evasión Fiscal

La evasión del ISIM difícilmente desaparecerá con el IVA, es más, es probable que suceda lo contrario, si es que no vienen introducidas fuertes medidas de control y si no son corregidas las imperfecciones del sistema sobre las ventas, ya que un alto porcentaje de los intercambios huye de la tasación.

El primer fuerte incentivo a la evasión será dado del incremento de la tasa general del 4% al 10%. Esto se debe sustancialmente al hecho de que será difícil hacer entender a la generalidad de la población que, aunque la tasa haya subido, en realidad la misma no se ha incrementado, sino ha sido reducida.

El sistema de las deducciones del IVA, lleva al contribuyente que efectúa una venta u otro acto sujeto al impuesto, a librar una letra de cambio sobre el erario. Tal título de crédito está constituido por la factura que el vendedor da a su cliente. Este último hecho quedará asentado en la declaración mensual, en la cual podrá automáticamente deducir del impuesto a pagar sobre sus ventas, el que a su vez le fue trasladado por su proveedor.

Si el causante efectivamente ha pagado el impuesto, todo es normal, pero si no lo ha hecho, la evasión no sólo

trase la falta del pago del tributo, sino también el desembolso por parte del Estado de una suma igual al impuesto no manifestado.

El interés a la evasión subsiste sea dentro de la empresa que provee, la cual reduce el propio monto a pagar el impuesto, y también en la empresa a la cual la mercancía es destinada, ya que cada contribuyente tiene interés en tener facturas que deducir hasta un cierto límite.

Y si la empresa que adquiere es causante menor, la cadena se convierte en cadena de evasiones, ya que las posibilidades de control cruzado desaparecen.

Por tanto, si no vienen estudiadas nuevas técnicas para contrarrestar la evasión, la reforma corre el riesgo de fallar, y un fracaso en este campo se traduciría en problemas sobre:

1. La programación, obstaculizando los esfuerzos para el aumento de la productividad en todos los sectores, en particular el de la distribución.
2. La competitividad de la industria, deshaciendo la capacidad productiva y protegiendo a los operadores semiclan destintos habituales más a especular día con día, que a potencializar las empresas.
3. Los reportes entre el Fisco y el contribuyente, que ven

drían irremediablemente comprometidos con la demostración de que en México es utópico un buen funcionamiento del IVA.

10.3 Estructura y nivel de los precios

La introducción del IVA en lugar del ISIM, tenderá a provocar, aún en situación de igualdad en la recaudación fiscal, una variación en el nivel medio general de los precios, que según estudios, podría ser del 21% con efecto irreversible.

Esta hipótesis de aumento general de los precios parece válida por la experiencia que se ha tenido en otros países. La doctrina en general está orientada a la probabilidad de este aumento y hacia la asimetría en el movimiento de los precios, ya que en el pasado, numerosas experiencias de desgravación fiscal no ha traído alguna disminución de los precios, mientras los gravantes fiscales, sí son traducidos en un aumento.

No se puede ignorar las repercusiones accesorias del impuesto en materia del cálculo de los precios, que en el IVA son más considerables, ya que las primeras fases de la producción, en las cuales el valor agregado es generalmente muy elevado, serán gravados con un monto fiscal mayor de

aqueel resultante del ISIM.

Es conveniente tener presente que la importancia de los efectos sobre el nivel general de los precios será condicionado en concreto, de la situación del mercado al momento de la transición de un sistema impositivo a otro, obviamente debería evitarse un momento en el cual las condiciones del mercado son favorables al vendedor.

El mes de enero resulta el más inadecuado para introducir un impuesto que va a afectar los precios y, especialmente, al consumo, ya que enero se caracteriza por ser más inflacionario que otros meses y esta observación histórica, de por lo menos los últimos seis años, se verá configurado por otros hechos sobre los que, a diferencia del IVA no existe alternativa en cuanto a la fecha de implantación como son: nuevos precios de productos subsidiados, incrementos de salarios, pago de aguinaldos y el fin del compromiso de precios estables del sector privado.

Para los especialistas, la aplicación del IVA debía empezar en uno de los meses que ha registrado menor tasa inflacionaria en los últimos años, como mayo, por ejemplo.

El efecto alcista del IVA sobre los precios, parece verse influido decisivamente por algunos factores de carácter psicológico y, principalmente de la insuficiente in-

formación; de los compradores, ya que al no estar adentrados sobre las generalidades de la reforma, podrían sufrir casi sin reacción los aumentos, y de los vendedores al hacer una mala aplicación o un abuso del impuesto.

Al respecto, en la Procuraduría Federal del Consumidor, a tan solo dos días de implantación del IVA, se te nían ya 500 quejas, el 2 de enero de 1980

10.4 Inflación.

Modificado aún antes de entrar en vigor, el Impuesto al Valor Agregado abrirá para México un 1980 más inflacionario de lo provisto. Un análisis exhaustivo de la Wharton Econometric indica que el IVA surge de una mala planeación, señala inconveniencias no tomadas en cuenta y precisa optimismos fiscales, aunque los pesimismos y las imprevisiones los tenga que pagar el consumidor.

El organismo norteamericano analiza las repercusiones mediatas e inmediatas de la aplicación del IVA en la economía mexicana. Tras de la Wharton está la escuela de economía de la Universidad de Pensilvania, la más destacada en el mundo en la especialidad de econometría -aplicación - de las matemáticas a la economía-, y con trabajos en países capitalistas y socialistas. En México, ese grupo pronosticó, entre otras cosas la devaluación del peso en 1976.

El grupo de investigadores de la Wharton, encargado desde hace diez años de realizar el estudio sobre México y dirigido por Abel Baltrán del Río, entregó un informe a sus suscriptores mexicanos de los sectores públicos - CFE, Banco de México, PEMEX, IMSS, entre otros y privado Grupo Alfa, ICA, Banamax, Comermax, durante una reunión celebrada los días 15 y 16 de noviembre pasado en la University City Science de esta ciudad.

En la junta, y en el modelo econométrico sobre México, se reitera que habrá "un considerable aumento en la carga fiscal y un efecto inflacionario, con motivo de la adopción del impuesto sobre el valor agregado".

Existe la muy seria preocupación, dice la proyección básica del trabajo, en el sentido de que el cálculo de la tasa del 10 por ciento no ha sido debidamente elaborado, para que sea efectivamente sustitutiva de la recaudación anterior, la de los impuestos en cascada sobre ingresos mercantiles.

En todos los países que han hecho la sustitución de impuestos acumulativos en cascada por "un impuesto plurifásico no piramidal", como es el IVA, se han presentado serios retos a la técnica utilizada para efectuar un cálculo adecuado de la nueva tasa, que arroje un pronóstico de recaudación previamente determinado, el que en la mayor

parte de los países que han intentado el cambio, se protegen de este riesgo por el criterio de neutralidad en la recaudación.

Esto quiere decir, explican, que el nuevo sistema arroje una recaudación equivalente a los impuestos que se derogan, incluyendo desde luego, una tasa de crecimiento - igual a la esperada con el anterior sistema.

Se considera que este elemento de "sobrorrecaudación" aumentará la carga fiscal por impuestos indirectos y, por lo tanto, se reflejará en un impulso a la inflación de, por lo menos, un tres por ciento adicional en el índice general de precios al consumidor y en un 2 por ciento en el índice de precios del producto interno bruto.

Y, a manera de advertencia, recuerda que si en el sexenio pasado el déficit comercial externo fue la limitante mayor del crecimiento y del empleo, en el presente la inflación será el obstáculo fundamental para México.

Por impugnaciones de economistas y funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, miembros del grupo de los monetaristas de la Escuela de Chicago, que participaron en la reelaboración del proyecto del IVA, que data de la época de Antonio Ortiz Monasterio como titular de la dependencia, la Wharton explicó:

"Teóricamente, el IVA no sería inflacionario si

la tasa a la que se introdujera fuera la verdaderamente neutral, que se estima en alrededor del 8 por ciento para todo el país, aun manteniendo la tasa reducida del seis por ciento en la frontera".

Este cálculo de la Wharton corrobora el estudio realizado por el Fondo Monetario Internacional por pedido de la Secretaría de Hacienda, en 1977, y posteriormente en septiembre de este año.

El estudio del FMI, si bien respaldó la metodología de Hacienda, mantuvo la cautela al señalar "la posibilidad de reducir la tasa en el caso de que opere la sobrerrecaudación".

Sin embargo, para la Wharton la "sugerencia" no parece muy aceptable puesto que, una vez que se afectan los precios, el daño será irreversible. Por eso, insisto en que lo más adecuado es iniciar la aplicación del IVA con la tasa del 8 por ciento y después evaluar si en realidad la sustitución requiere una tasa mayor.

Parecería, dice el modelo de la Wharton, que con la tasa general del 8 por ciento se evitaría el efecto inflacionario global, y con subsidios a la carga fiscal en producto básico, sobre todo agroindustriales, se lograría evitar el impacto de cambios sectoriales en precios que afectan la canasta mínima de la población.

En la reunión del pasado 15, los monetaristas

argumentaron que era "mala fe" asegurar que el IVA será -
 inflacionario, a lo que, con cifras y cálculos de la eco-
 nomía mexicana, la cartón les contestó que no era inten-
 to "buscar brujas", sino demostrar la mala o simple con-
 cepción de la realidad que tienen los miembros de la escue-
 la de Chicago.

Se les recordó que "indudablemente, la adopción
 del IVA en México representa una reforma sustancial que no
 sólo mejorará el sistema de impuestos indirectos, sino que
 hará más por corregir la evasión fiscal, incluyendo la del
 impuesto sobre la renta de las empresas, que todas las ac-
 tividades de inspección fiscal que se emprendan".

En este contexto se les recordó, también, partien-
 do de lá base de que los impuestos son un mal necesario pa-
 ra la sociedad, el fracaso de la ampliación de la reforma
 fiscal, instituida por Hugo B. Margáin en 1972, que causó
 su renuncia. Esta reforma se apoyaba en impuestos direc-
 tos que, teóricamente, buscaban una mayor justicia social,
 y que sólo desalentó el ahorro y la inversión y propició
 la fuga de capitales, la desconfianza general a invertir
 a largo plazo, y la devaluación de 1976.

Por esto mismo, dice el recordatorio, la prime-
 ra medida del siguiente titular de Hacienda de México fue
 aplicar, por medio del Banco de México, una sobretasa axen-

ta de impuestos a los valores. Esta medida fue decretada en uso de facultades extraordinarias que el Código Fiscal sólo contempla para desastres nacionales.

Esa sobretasa aún existe, porque no se ha podido eliminar y sirve para compensar a los ahorradores las deficiencias de tasas de interés con otros mercados, por ejemplo el norteamericano.

En vista de ese fracaso, se recurrió nuevamente al viejo método del impuesto indirecto, sólo que renovado, en este caso, dice la Wharton, el IVA.

Una de las sugerencias que hace la Wharton, que ya fue anunciada por la SHCP en la pasada reunión nacional de industrialización, es la de otorgar un crédito por los inventarios al 31 de diciembre, pues éstos ya han pagado el impuesto sobre ingresos mercantiles.

El estudio señala también que los problemas internos y externos que traerá el IVA no pueden ser solucionados con base en un reglamento: "tendrá que haber reformas legales y de fondo".

La Constitución de México señala que los impuestos son facultad del Poder Legislativo y no del Ejecutivo, dijeron los autores del estudio, por lo que los diputados debieran tocar cartas en el asunto y aplicar su autoridad en bien del país.

Además, señalaron, el decreto del IVA, de diciembre de 1978, fue aprobado por la Legislatura, es decir, antes de que entrara en vigor la Reforma Política y de que hubiera mayor número de representantes de la oposición, - tanto de izquierda como de derecha.

Al tocar el capítulo de los puntos antijurídicos en que incurre el IVA, el estudio señala que con el pago del 10 por ciento de impuestos a importaciones destinadas a la franja fronteriza y zonas libres -y no la tasa reducida del 6 por ciento-, puede argumentarse que el impuesto interno resulta discriminatorio para productos extranjeros.

Explica que lo anterior ocurre particularmente - cuando se importan productos para consumo final en la zona fronteriza, habiéndose pagado el IVA en la aduana, vulnerando no sólo el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), sino específicamente el Tratado de Montevideo - ALALC- y el de la Comunidad Económica Europea.

Además, dificulta el pronóstico del ingreso, no sólo por la falta de información, sino porque se ha creado un aliciente de evasión: sitúa operaciones reales o ficticias en la zona del 6 por ciento, incluso absorbiendo - créditos a la tasa del 10 por ciento.

Es decir, se preguntan ¿cómo se sabrá y se comprará qué mercancías se van hasta el centro del país, por -

ejemplo el D.F., y cuáles se quedan en las zonas fronterizas y libres?

Otro capítulo que los investigadores de la Wharton consideran de fundamental importancia en la aplicación del IVA, es el del sector agroindustrial.

Dicen que el llamado "efecto recuperativo" del IVA se agudizará en este sector; "se trata de moderar el impacto, eliminando gran parte de los impuestos que se trasladarían a los agricultores, al no sólo eximir, sino devolver el impuesto de etapas anteriores, en el caso de enajenación de maquinaria y equipo únicamente susceptible de ser utilizado en agricultura y ganadería, así como los fertilizantes.

La decisión mexicana, según la Wharton, es una decisión política, pero ciega.

II CONCLUSIONES

El IVA es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizada por una persona en cada etapa de la actividad económica.

Es un impuesto indirecto al consumo plurifásico no acumulativo, tipo consumo. Es indirecto porque no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto y pagador del impuesto son distintas. Es plurifásico no acumulativo, porque se aplica en todas las etapas del proceso económico pero sobre la parte del valor que se les agrega. Es del tipo consumo, porque permite deducir los gastos inherentes a la actividad gravada.

Los principales efectos que tendrá en los sistemas de una entidad son: cambios en su estructura y proceso de registro, modificando el catálogo de cuentas y el instructivo de operación del mismo, modificaciones del control de su información agilizando la transmisión de información entre sucursales y oficina matriz para unificarla, adecuación de formas impresas y adopción del control interno.

En cuanto a sus efectos y desventajas cabe decir que provoca un aumento de precios e inflación a corto plazo, pero a largo plazo, será estabilizado y benéfico, ya que tenderá a moderar nuevos aumentos.

12. Apéndice de Abreviaturas

LNV	Ley del Mercado de Valores
LFDA	Ley Federal de Derechos de Autor
RRFC	Reglamento del Registro Federal de Causantes
RISMCP	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
LIF	Ley de Ingresos de la Federación

13. BIBLIOGRAFIA

1. **Impuestos**
Valderrama Espinosa Miguel Angel. Tesis
2. **El IVA en México y sus perspectivas**
C.P. Matielo Canales Angel Antonio
3. **Ley comentada del Impuesto al Valor Agregado**
Domínguez Nota Enrique, Lomelín Martínez Arturo
4. **La importancia del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles**
Arias Torres Luis Javier. Tesis
5. **Impuesto al Valor Agregado**
Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
6. **Seminario de Reformas Fiscales e Impuestos al Valor Agregado**
Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México
7. **IVA. México Fiscal**
8. **Programa de Capacitación en Material del IVA**
SECP
9. **El IVA para México**
SECP
10. **IVA: Justificación**
SECP
11. **Comentario a las Reformas del Impuesto sobre la Renta y del Valor Agregado. 1979.**
12. **Folletos varios**
SCHP
13. **Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles**
14. **Revista "Panorama Fiscal". Diciembre 1978-enero 1979.**
15. **Revista Contaduría Pública**
IMCP. Febrero 1979

16. Revista Dirección y Control
CCP, Octubre 1979
17. Revista Fiscal y Financiera
IM Técnicos Fiscales. Noviembre 1979
18. Separata del Boletín Decenal Comisión de Estudios
Fiscales
CCP de México A.A. Enero 1980
19. Revista Siempre
20. Revista Proceso
21. Revista Comercio y Desarrollo
22. Diario Oficial. Varias fechas
23. Diarios y periódicos 1979 y 1980