

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN



**EL EFECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN UNA EMPRESA FABRICANTE Y DISTRIBUIDORA
DE COSMÉTICOS**

Seminario de Investigación Contable

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A**

ANDRÉS ARMANDO HERNÁNDEZ MARÍN

DIRECTOR DEL SEMINARIO: SR. C.P. MIGUEL MARTÍNEZ BARRÓN

SEPTIEMBRE DE 1980



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

EL EFECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EN UNA EMPRESA FABRICANTE Y DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS

INDICE

PROLOGO

GENERALIDADES

CAPITULO I.-

- 1.1 Introducción
- 1.2 Antecedentes Históricos
- 1.3 Sistema de Inventarios y su efecto por cambio de ISIM a IVA
- 1.4 Ajustes de Inventario
- 1.5 Control Contable
- 1.6 Acreditamiento de ISIM por devoluciones efectuadas en 1980

CAPITULO II.-

- 2.1 Agentes Comisionistas
- 2.2 Exportaciones
- 2.3 Importaciones
- 2.4 Compras Locales
- 2.5 Recuperación del IVA incluido en cuentas malas
- 2.6 Intereses sobre Préstamos al extranjero

CAPITULO III.-

- 3.1 Activo fijo adquirido en 1979
- 3.2 Formas de Pago y Tasas de Impuesto
- 3.3 Repercusión en el nivel de Precios
- 3.4 Conclusiones
- 3.5 Bibliografía

CAPITULO I.-

INTRODUCCION

La introducción del Impuesto al Valor Agregado ha sido un paso más que han tomado las autoridades mexicanas a fin de actualizar en lo más posible el aspecto fiscal a la realidad actual del país.

Este es un impuesto que tiene dos finalidades básicas que son:

- a) Evitar el Impuesto en Casada.
- b) Evitar la Evasión Fiscal.

Dicho impuesto ha sido introducido en otros países con resultados fiscales positivos aunque, en la mayoría, esto propició mayor inflación a la normal, ocasionada principalmente por el desconocimiento de la gente en sí, de la esencia y finalidad del IVA.

Este impuesto, conocido en otros países como VAT (Value Added Taxes) ha sido una base financiera más sólida para los gobiernos ya que, con anticipación, pueden estimar los ingresos que por este concepto obtendrán.

Como un dato adicional, se puede mencionar que la tendencia de los países en general es de introducirlo a fin de que sus precios sean más competitivos y tengan mayor aceptación en el mercado exterior. Un ejemplo clásico de lo mencionado es el manejo que se tiene en Europa entre los países afiliados al Mercado común. El modo de manejar el IVA es muy variado. Hay países, como México, en que el impuesto siempre es mostrado por separado. Hay otros, como Argentina, en que el impuesto ya está incluido dentro del precio de venta, lo cual da la desventaja de que el cliente, a simple vista, no lo identifica.

En este nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que este sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio, de esta manera, los consumidores conocerán el impuesto que se les traslada.

Como todos los impuestos no son perfectos, en el transcurso de los meses han sufrido modificaciones, ya sea porque su reglamentación no considera algunos conceptos, o bien, porque su reducción no fué lo más profunda que se deseaba, así como que los impuestos deben actualizarse paulatinamente a la realidad que

hante de cada país, ya que, instrumentos que en un tiempo fu
ron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su re
estructuración a fin de adaptarlos.

El impuesto sobre ingresos mercantiles fué adoptado el 1° de
enero de 1948 y se puede decir que ya ha cumplido su misión,
por lo que se elimina, ya que sus fallas notorias vienen a per
judicar al sistema tributario. La mejor alternativa después
de innumerables estudios fué la adopción del IVA.

Esta no es la primera vez que el Impuesto al Valor Agregado tra
ta de aplicarse a México. Ya en el año de 1969 se realizó un
experimento piloto y la idea fué finalmente rechazada por razón
del clima general de oposición al impuesto.

ANTECEDENTES HISTORICOS

El Impuesto al Valor Agregado ha venido a sustituir al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles el cual tenia una antigüedad de 30 años y en su implementación permitió abandonar gravámenes obsoletos. Como ejemplo podemos citar el impuesto federal del timbre sobre facturas que expedían los comerciantes y los impuestos estatales de patente ó sobre giros comerciales, que además de incrementar la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes. Por tal motivo, los precios de venta se veían afectados. Sin embargo, este impuesto ISIM que hace 30 años resolvió el problema que tenían las autoridades, con el cambio fiscal que actualmente tenemos, ha dejado de ser práctico, ya que no ha tenido una actualización idónea.

Una de las deficiencias principales, si no es que la mayor, fue que el impuesto sobre ingresos mercantiles se causó "en cascada", esto es que dicho impuesto debió de pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, sumó los costos y los precios, ya que dicho impuesto forma parte del costo de producción, produciendo ésto efectos acumulativos muy desiguales que afectan a los consumidores finales. Otra de las deficiencias era que existía en el público la conciencia de que se pagaba el impuesto sobre ingresos mercantiles a la tasa del 4%, 10%, 1%, etc. sobre el precio de los bienes y servicios que adquiría, pero no podía percatarse de de las numerosas ocasiones en que el bien adquirido, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo impuesto, ya que este efecto del gravamen queda totalmente oculto en el precio del bien adquirido.

El ejemplo clásico se muestra enseguida:

IMPORTADOR

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTO</u>
Compra	100	-

IMPORTADOR

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTO</u>
Venta al Fabricante	200	8
Ingreso al Fisco		<u>8</u>

FABRICANTE

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTO</u>
Venta al Mayorista	300	12
Ingreso al Fisco		<u>12</u>

MAJORISTA

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTO</u>
Venta al Detallista	400	16
Ingreso al Fisco		<u>16</u>

DETALLISTA

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTO</u>
Venta al Consumidor	500	20
Ingreso al Fisco		<u>20</u>

RESUMEN DE EFECTOS

<u>IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES</u>		
Enterado por Importador		8
" " Fabricante		12
" " Mayorista		16
" " Detallista	<u>20</u>	<u>56</u>
Impuesto a Cargo de Empresas		<u>56</u>
Impuesto Total recibido por el Fisco	\$	<u>56</u>

Los estudios económicos realizados mostraron que los contrabandistas en su mayoría pagan más del 10% en la adquisición de bienes ó servicios, debido a que este impuesto está oculto, como se mencionó anteriormente, y esto afectó más a los bienes que consume la generalidad de la población. Ya que estos servicios son producidos por empresas pequeñas ó medianas, las cuales, al no contar con capital suficiente, solo son capaces de llevar a cabo una ó dos etapas de proceso, teniendo que acudir a otras empresas ó intermediarios para que llevaran a cabo los procesos restantes, lo cual incrementa la carga fiscal.

El efecto inverso de esto se puede ver en el consumo de la población de mayores ingresos, los cuales en su generalidad son distribuidos por grandes empresas, cuya disponibilidad de capitales les permite evitar intermediarios, por lo que la carga fiscal se ve disminuida en los bienes y servicios que consumen. Por tales motivos, fue necesario crear distintas tasas dentro del impuesto sobre ingresos mercantiles a fin de establecer un equilibrio entre los bienes poco gravados que son consumidos por la población de mayor capacidad económica y los consumidos por la población de menores recursos económicos, los cuales tienen en su consumo un gravamen mayor.

Sin embargo, estas tasas aún tratando de equilibrar, tienen defectos que han afectado frecuentemente a pequeños productores ó han favorecido la importación ó el contrabando de mercancías extranjeras.

Para evitar estos impuestos en cascada, se ha adoptado a partir del 1° de Enero de 1980 el impuesto al valor agregado (IVA), el cual destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que este mismo tiene en los precios de venta, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo sustantivo en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población. Así mismo, desaparece la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las pequeñas y medianas y favorece la exportación.

Con el IVA resultará la misma carga fiscal en los bienes en los que debe pagarse, independientemente del número de productores ó intermediarios que intervengan en el proceso económico.

Un ejemplo de nuestra estrategia:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
(10%)

COMO OPERA EL IVA

IMPORTADOR

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTE</u>
COMPRA	100	10
IMPUESTO AL PISCO		<u>10</u>

IMPORTADOR

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTE</u>
Venta al Fabricante	200	20
Menos: Impo. pagado al Importar	<u>100</u>	<u>10</u>
Neto a pagar		<u>10</u>

FABRICANTE

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTE</u>
Venta al Mayorista	300	30
Menos: Impo. pagado por fabricante en compra	<u>200</u>	<u>20</u>
Neto a pagar		<u>10</u>

MAJORISTA

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTE</u>
Venta al Detallista	400	40
Menos: Impo. pagado por Mayorista en compra	<u>300</u>	<u>30</u>
Neto a pagar		<u>10</u>

DETALLISTA

	<u>VALOR</u>	<u>IMPTE</u>
Venta al Consumidor	500	50
Menos: Impo. pagado por Detallista en compra	<u>400</u>	<u>40</u>
Neto a pagar		<u>10</u>

RESUMEN

<u>Ingreso al Fisco pagado por el:</u>	
Importador (al importar)	10
Importador (al vender)	10
Fabricante	10
Mayorista	10
Detallista	10
Menos: Impo. cubierto por consumidor	<u>50</u>
Impo. a cargo de las empresas	<u>8 00</u>

Cuadros obtenidos de la Revista Contaduría Pública
Febrero, 1979

POR VARIACIONES EN LA CADENA DE

PRODUCCION - DISTRIBUCION

<u>USADA</u>	<u>VALOR</u>	<u>VARIACION EN PUNTO</u>				<u>ETAPA</u>	<u>VALOR</u>	<u>VARIACION EN EL NO. DE ETAPAS</u>			
		<u>I V A</u>		<u>ISUM</u>				<u>I V A</u>			<u>ISUM</u>
		<u>CAUSADO</u>	<u>A/C</u>	<u>NETERO</u>	<u>NETERO</u>			<u>CAUSADO</u>	<u>A/C</u>	<u>NETERO</u>	<u>NETERO</u>
IMP.	100	10	-	10	-	IMP.	100	10	-	10	-
IMP.	200	20	10	10	8	IMP.	200	20	10	10	8
PAB. (300)	400	40	20	20	16	PAB.	300	30	20	10	12
MAT. (400)	450	45	40	5	18	MAT.	400	40	30	10	16
DEF.	500	50	45	<u>5</u>	<u>20</u>	1/2 MAT.	450	45	40	5	18
						DEF.	500	50	45	<u>5</u>	<u>20</u>
PAGADO AL GOBIERNO				50.0	62					50	74
SEGUN ANEXO 1				<u>50.0</u>	<u>56</u>					<u>50</u>	<u>56</u>
D I F E R E N C I A				-	+ 6					-	+ 18

El impuesto al Valor Agregado fue promuevto primeramente en Suecia en 1954 por el almirante Carl Paulsson. Volvió a ser en 1970 en los Estados Unidos de Norteamérica por Thomas G. Adams. Sin embargo, tuvieron que pasar algunas décadas para que el impuesto se aplicara en América en los países como Perú. Fue Francia en 1954, el primer país en establecer un impuesto al valor agregado que cubrió las etapas de producción y distribución hasta el nivel del mayorista, y no fue sino hasta 1968 cuando la cobertura del impuesto se extendió para cubrir la etapa minorista.

En la actualidad, todos los países miembros de la comunidad económica europea han implementado un impuesto al valor agregado extendido hasta la etapa minorista. Dinamarca adoptó el impuesto en 1967, Alemania en 1968, Suecia y Holanda en 1969, Luxemburgo y Noruega en 1970, Bélgica en 1971, Irlanda en 1972, Australia y Gran Bretaña en 1973.

En América Latina los esfuerzos por adoptar el impuesto al valor agregado son el resultado de acciones aisladas e independientes de algunos países. Sin embargo, ha habido algunos intentos de llegar a formar un mercado común similar al europeo por la Asociación Latino Americana de Libre Comercio, ALAC.

La ALAC en su intento por crear una integración económica entre sus países miembros, ha expresado su interés en el impuesto al valor agregado, según se deja ver en la siguiente cita: "Los expertos concluyeron que los gravámenes al valor agregado interesan a los objetivos originales en cuanto configuran una técnica de imposición que evita la acumulación de la carga tributaria y permiten mediante una estructuración adecuada, el conocimiento rápido y certero del componente fiscal de los precios que requiere la aplicación del principio de imposición en el país de destino, ya que los gravámenes así concebidos equivalen e impuestos de etapa única, y la carga total que resulta de su incidencia a lo largo del circuito económico recorrido por un bien desimul a la que se determinaría aplicando la tasa del tributo sobre su precio final". El interés de la ALAC en el impuesto al valor agregado se debe, por un lado, a su neutralidad en el comercio internacional y por otro, a que la sencillez y exactitud con que se conoce la carga del impuesto, permite medir eficientemente el nivel de competitividad de la industria doméstica respecto a la de

terro tributarios de los países miembros.

En resumen, la ALC reconoce las ventajas del impuesto al valor agregado que llevaron a la Comunidad Económica Europea a su adopción.

El 1° de enero de 1967, Brasil se convirtió en el primer país latinoamericano en establecer el impuesto al valor agregado. Este ejemplo fué seguido mas tarde, en 1968, por Uruguay, en 1970 por Ecuador y en 1973 por Bolivia y Perú.

SISTEMA DE INVENTARIOS Y SU EFECTO POR CAMBIO DE IRIM A IVA

Partiendo de la base de que la compañía maneja el sistema denominado de "inventarios perpetuos" enfocaremos el problema de crédito fiscal de los impuestos sobre ingresos mercantiles sobre el inventario final al 31 de Diciembre de 1979.

El crédito fiscal deberá apegarse a lo establecido en el diario oficial publicado el 7 de Diciembre de 1979 el cual dice: DECRETO QUE CONCEDE CREDITO EN INVENTARIOS Y RETENCIONES EN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

ARTICULO PRIMERO.— Se faculta a las empresas comerciales e industriales que causarán el impuesto al valor agregado a que acrediten contra el mismo, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes que más adelante se indican, al valor de la parte de sus inventarios que tengan al 31 de diciembre de 1979, que correspondan a bienes estrictamente indispensables para la realización de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o que estén comprendidos en los artículos 13 y 30 de la misma y octavo de este Decreto, por los que la persona de quien los adquirieron hubiere causado alguno de los siguientes impuestos: federal sobre ingresos mercantiles; sobre reventa de aceites y grasas lubricantes; sobre compraventa de primera mano de alfombras, tapetes y tapices; sobre despiece de algodón en rama; al bencol, toluol, 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 y; sobre compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.

ARTICULO SEGUNDO.— Las empresas mencionadas en el artículo anterior que deseen efectuar el acreditamiento a que se refiere dicho precepto deberán disminuir el monto del mismo, del costo de lo vendido, para los fines del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas en el ejercicio dentro del cual quede comprendido el día 31 de diciembre de 1979.

ARTICULO TERCERO.— Para efectuar el acreditamiento señalado en el artículo primero, las empresas comerciales establecerán el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 1979 observando lo dispuesto por el artículo 20 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo relativo a sistemas de costo y método de

valuación. De dicho valor disminuirán el importe de los productos por los que la persona de quien los adquirieron no hubiera causado alguno de los impuestos a que se refiere el artículo primero de este Decreto. Al resultado se aplicará el 6% para determinar el monto que podrán acreditar en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

ARTICULO CUARTO.- Tratándose de los inventarios de materias primas o componentes de las empresas industriales, se seguirá el mismo procedimiento señalado en el artículo anterior, salvo que el porcentaje para determinar el monto del acreditamiento será de 4%.

Respecto de los inventarios de artículos terminados o en proceso, de las empresas industriales, se seguirán las siguientes reglas:

I.- Se ajustará el costo de ventas manifestando en la última declaración definitiva de impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas por período regular de doce meses, que se hubiera presentado en cualquiera fecha anterior al día en que se publicó este Decreto en el "Diario Oficial" de la Federación para lo cual se deducirán de dicho costo de ventas los gastos por salarios, servicios personales, pagos por previsión social, depreciación y amortización, arrendamientos, impuestos y derechos e intereses, que se hubieren cargado al costo.

II.- El costo de ventas ajustado se dividirá entre el costo de ventas total manifestado y el factor que resulte se multiplicará por el valor de los inventarios de productos terminados al 31 de diciembre de 1979. Al resultado se aplicará la tasa de 4% para determinar el monto del acreditamiento correspondiente al inventario de productos terminados.

III.- El valor de los inventarios de producción en proceso al 31 de diciembre de 1979, se multiplicará por el 75% del factor señalado en la fracción anterior. Al resultado se aplicará el 4% para determinar el monto del acreditamiento sobre inventarios de producción en proceso.

Las empresas industriales sumarán las cantidades que resulten de sus inventarios al 31 de diciembre de 1979, de materias primas o componentes, de productos terminados y de producción en proceso y la suma será la cantidad que podrán acreditar en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

ARTICULO SEXTO.- Para los efectos de este Decreto se consideraran empresas comerciales o industriales las señaladas en las fracciones I y II, respectivamente, del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ARTICULO SEPTIMO.- Para gozar del acreditamiento a que se refiere el artículo primero, los interesados deberán presentar antes del 31 de marzo de 1980 una declaración en la que informarán el monto a que ascendieron los créditos a que se refiere el artículo primero de este Decreto, que se entregará:

I.- A la Dirección General de Administración Fiscal Central, si se trata de empresas que hubieran declarado ingresos acumulables de más de veinte millones de pesos en la última declaración que hubieran presentado antes de la publicación del presente Decreto en el "Diario Oficial" de la Federación, para efectos del impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas, por período regular de doce meses.

II.- A la Administración Fiscal Regional que corresponda, si se trata de empresas menores, cuando los ingresos acumulables a que se refiere la fracción anterior no excediera de veinte millones de pesos.

ARTICULO NOVENO.- La vigencia de los beneficios que se otorgan en el artículo anterior terminará cuando así se determine por Decreto del Ejecutivo a mi cargo. En todo caso dicha vigencia no excederá del 31 de diciembre de 1980.

Con base en lo que establece el segundo párrafo del decreto mencionado, las empresas que efectúan el acreditamiento, deberán disminuir su monto del costo de lo vendido, para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, en el ejercicio dentro del cual quede comprendido el día 31 de diciembre de 1979.

Existen dos interpretaciones al respecto, las cuales se describen a continuación:

1. Dicho crédito fiscal deberá registrarse con cargo a una cuenta por cobrar y un crédito a los inventarios, situación que, en el caso de esta empresa que tiene implantado el sistema de inventarios perpetuos, no afectaría en lo absoluto el importe del costo de venta. Sin embargo, el artículo 20, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el artículo 29 de su reglamento, establece que las empresas industriales deberán determinar

su costo partiendo de su inventario inicial, al que lo sumarán las compras y lo disminuirán el inventario final, situación que originará un costo de ventas superior.

Siempre en este orden de ideas, parece razonable que se disminuya el monto del crédito del costo de ventas determinado conforme al referido artículo 29 del reglamento, toda vez que, como ya se mencionó, el Decreto establece que la disminución se deberá hacer del costo de lo vendido, sin aclarar si dicho costo presupone el que ya se hubiere efectuado el acreditamiento en el inventario final como lo establece la técnica contable, o bien si el crédito al costo de ventas "fiscal" se deba efectuar sin haber corrido a juzgar alguno al inventario final.

La justificación que puede encontrarse en la interpretación anterior podría ser en el sentido de que el Decreto, al establecer la reducción en el costo de ventas, lo hizo a fin de evitar la deducción de un costo de ventas mayor al contable, por la reducción previa del inventario final y sólo perseguiría el revertir el efecto del asiento contable inicial.

Este mecanismo no ocasiona un perjuicio al fisco en cuanto a que se dejara de cobrar y pagar impuesto alguno, sino simplemente se evitaría el tener que anticipar el impuesto en el año de 1979 y no sería sino hasta 1980 en que existiría el efecto fiscal que es precisamente, el ejercicio en que la empresa se beneficia con el crédito en el inventario, cuando enajena las existencias que goza de la franquicia fiscal.

Con el propósito de mostrar en forma objetiva el efecto que tendría esta interpretación, a continuación se muestra un ejemplo, considerando los siguientes supuestos:

Fecha de Cierre 31 de Diciembre de 1979.

Crédito en Inventarios a que tiene derecho según el decreto 84.- (CI).

Sistema de Inventarios Perpetuos.

Las operaciones del ejercicio en relación con los inventarios fueron los siguientes (antes del registro del crédito).

	<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Costo Total</u>
Inventario Inicial (II)	100	\$ 1.04	104.00
Compras de Año (C)	1000	1.04	1040.00
Unidades Vendidas y su Costo (V)	(1000)	1.04	(1040.00)
Inventario Final	100	1.04	<u>104.00</u>

De acuerdo con el supuesto anterior, las cuentas de mayor de inventarios, costo de ventas y cuentas por cobrar, mostrarían los siguientes movimientos y saldos:

Inventarios		Costo de Ventas	
II	\$ 104.00	\$ 1040.00 UV	UV \$ 1040.00
C	1040.00		
IP	104.00	4.00 CI	
	\$ 100.00	Saldo de la Cta. de Inventarios después del registro del crédito.	
Cuentas por Cobrar			
	CI	\$ 4.00	

Con base en los datos anteriores se prepararía la declaración del impuesto al ingreso global de las empresas, que mostraría las siguientes cifras:

Inventario Inicial	\$ 104.00
Compras	<u>1040.00</u>
	1144.00
Inventario Final	<u>(100.00)</u>
	1044.00
Crédito en Inventarios	<u>(4.00)</u>
Costo de Ventas	1040.00

Como puede apreciarse, la disminución que se hace (extra libros y solo para fines fiscales), está de acuerdo con lo que señala el Decreto, lo que además evita que se deduzca un costo de ventas superior al contable.

De acuerdo con dicho ejemplo, se puede apreciar que en 1979, el costo de ventas fiscal sería exactamente el mismo costo que existía para efectos contables, por lo que el registro contable del crédito en inventarios no alteraría la cifra inicialmente determinada.

Sin embargo, para el año de 1980, se partiría de un inventario inicial de \$100.00 (y no de 104.00) lo que automáticamente originaría un costo fiscal menor para ese año, y sería hasta entonces que existe el efecto fiscal del crédito en los inventarios.

Aún cuando esta interpretación al decreto es razonable y existen elementos técnicos para su adopción, se corre el riesgo de que las autoridades hacendatarias podrían discrepar de la misma y, en un momento dado, cobrar diferencias de impuesto más recargos a la empresa. En virtud de que, como ya se mencionó, los posibles tratam

mientos fiscales de crédito en inventarios no originarían ahorros de impuestos sino que simplemente evitan cubrirlos por anticipado, quizás el problema se podría circunscribir a recaudos v. eventualmente a una acción de mano cuenta, siempre y cuando se pudiera demostrar que en ningún momento se hubiere ocasionado perjuicio al fisco, excepto por el diferimiento en el pago del impuesto.

2. La otra interpretación sería el de considerar el crédito fiscal extra libros, solo para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta y el de registrar el crédito de los impuestos sobre ingresos mercantiles sobre los inventarios, en una cuenta denominada: impuestos diferidos al 31 de diciembre de 1979, obviamente de naturaleza acreedora con cargo a una cuenta por cobrar, a fin de que en 1980 este crédito pudiera aplicarse en su totalidad al inventario inicial (de crédito), cargando a impuestos diferidos para su cancelación.

A fin de ejemplificar más, partimos del mismo ejemplo hipotético anterior:

	<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Costo Total</u>
Inventario Inicial (II)	100	\$ 1.04	\$ 104.00
Compras del Año (C)	1000	1.04	1040.00
Unidades Vendidas y su Costo (UV)	(1000)	1.04	(1040.00)
Inventario Final	<u>100</u>	1.04	<u>104.00</u>

De acuerdo con estos supuestos, las cuentas de mayor de inventarios, costo de ventas y cuentas por cobrar, mostrarían los siguientes saldos y movimientos:

	<u>Inventarios</u>		<u>Costo de Ventas</u>	
II	\$ 104.00	\$ 1040.00 UV	UV \$ 1040.00	
C	1040.00			
UF	104.00			
	<u>Cuentas por Cobrar</u>			
	CI \$ 4.00			
			<u>Impuestos Diferidos</u>	
				4.00 OT

Con base en los datos anteriores, se prepararía la declaración del impuesto al ingreso global de las empresas, con mostraría las siguientes cifras:

Inventario Inicial	104.00
Compras	<u>1040.00</u>
	1144.00
Inventario Final	<u>104.00</u>
	1040.00
Crédito en Inventarios	<u>4.00</u>
Costo de Ventas Fiscal	1036.00

Como se aprecia en este ejemplo a diferencia del anterior, aquí se está pagando el impuesto al ingreso global de las empresas anticipadamente ya que el crédito fiscal sobre los inventarios no se registró en su respectiva cuenta, con el fin de evitar posibles problemas en la interpretación del Decreto con las autoridades hacendatarias, como se mencionó en el ejemplo anterior.

Sin embargo, el punto de desventaja es que, como ya se mencionó anteriormente, se están pagando impuestos anticipadamente (50% representado del 42% impuesto sobre la renta y 8% de reparto de utilidades), lo cual repercute en el aspecto financiero de la empresa ya que disminuye su efectivo disponible. Aún así, esta práctica es más recomendable.

El 1º de Enero de 1980 se procede a la cancelación de la cuenta de impuestos diferidos, acreditando directamente el total a las cuentas de inventarios.

Una manera de recuperar este costo financiero es el de "ajustar" con los precios de venta para recuperar de esta manera este gasto financiero.

Existe otra posibilidad y es la de cambiar la fecha del cierre anual a una intermedia en 1980, de esta manera el crédito se podría llevar a cabo dentro del ejercicio fiscal corriente.

Respecto a esta decisión u otra, siempre deberá tenerse cuidado de no cometer errores fiscales que pudieran afectar a la empresa.

CONTROL CONTABLE

El IVA como se menciona anteriormente, no forma parte de los costos, por lo cual cualquier IVA que nos hubiera repercutido en mas tras compras se registra en la cuenta por cobrar correspondiente, así como el IVA de comisionistas. Para tal efecto, se mantienen subcuentas para cada caso en especial, con el fin de poder identificar claramente la procedencia de cada cifra y poderlas conciliar con la declaración.

Cuando hablamos de compras, nos referimos a todas, ya sean para los departamentos productivos como para los administrativos, siempre y cuando dichas compras sean propias del negocio.

Para registrar el IVA en ventas, se registran de la siguiente manera:

Se carga a clientes el precio de venta más el IVA; se carga a comisiones el % del comisionista; se carga a cuentas por cobrar el IVA que el comisionista nos cobra, se acredita a ventas a precio de venta, se acredita al pasivo de IVA el 10% del precio de venta y se acredita a IVA comisionistas, ya que la compañía hace las declaraciones por cuenta de ellas y se acredita a cuentas por pagar agentes comisionistas.

Cabe mencionar que la compañía puede solicitar a las autoridades el permiso de retener y presentar declaraciones por cuenta de los comisionistas o bien, como lo marca la ley, que los comisionistas lo hagan por su propia cuenta.

Para devoluciones, el registro contable es el siguiente:

Cargo a devoluciones a precio de venta.

Cargo al pasivo de cuentas por pagar IVA/Ventas.

Cargo al pasivo de cuentas por pagar comisionistas.

Crédito a clientes.

Crédito a comisionistas por devoluciones.

Crédito a cuentas por cobrar IVA/Comisiones.

Cargo a cuentas por pagar comisionistas.

El porcentaje del impuesto al valor agregado será variable depen-
diendo de la zona, el cual podrá ser del 10% para la República
en general y del 6% para las zonas denominadas libres, como son
las ciudades de Juárez, Tijuana y Chetumal. De acuerdo a la ley,

la zona libre se entiende como el perímetro de 20 Kms. para
lejos a la frontera.

EJEMPLO DEL REGISTRO DE UNA VENTA CON IVA

<u>CLIENTES</u>	
①	110.00

<u>COMISIONES</u>	
①	30.00

<u>CUENTAS X COBRAR IVA/COMISIONES</u>	
①	3.00

<u>VENTAS</u>	
	100.00 ①

<u>CUENTAS X PAGAR IVA/VENTAS</u>	
	10.00 ①

<u>CUENTAS X PAGAR IVA/AGENTES COMISIONISTAS</u>	
	3.00 ①
VENTA	100.00
COMISIONES	30.00
IVA 10%	

<u>CUENTAS POR PAGAR COMISIONISTAS</u>	
	30.00 ①

EJEMPLO DEL REGISTRO DE UNA DEVOLUCION CON IVA

DEVOLUCION 100.00
COMISIONES/DEV. 30.00
IVA 10 %

<u>CLASES</u>	<u>COMISIONES/DEVOLUCIONES</u>	<u>GTAS.X COB.IVA/COMISIONES</u>
110.00 ②	30.00 ②	3.00 ②

<u>DEVOLUCIONES/VEAS.</u>	<u>GTAS.X PAGAR IVA/VEAS.</u>	<u>GTAS.X PAGAR IVA/AGENTES COMISION.</u>
② 100.00	② 10.00	② 3.00

<u>CUENTAS X PAGAR COMISIONISTAS</u>
② 30.00

ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES POR DEVOLUCIONES EFECTUADAS EN 1980

Con el fin de obtener el acreditamiento sobre ingresos mercantiles por ventas efectuadas en 1979 y devueltas en 1980, la empresa emite una declaración complementaria solicitando dicha devolución en efectivo, o bien, un acreditamiento contra el pago del impuesto al valor agregado. Esta declaración complementaria se hace ya que el impuesto al valor agregado y el de ingresos mercantiles son impuestos diferentes.

El registro en las cuentas de inventarios se hace cargando el costo de la devolución a inventarios sin incluir el impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual se registra en una cuenta por cobrar ISIN con crédito al costo de devoluciones. Esta cuenta por cobrar se cancelará con la declaración complementaria mencionada anteriormente.

ATENCIÓN COMISIONISTAS

El comisionista deberá pagar el impuesto al valor agregado que le corresponda ya sea al 10% ó 6% de acuerdo a lo estipulado en el artículo 5º.

El IVA correspondiente a sus comisiones deberá ser trasladado a su comitante incluyendo el de los gastos efectuados por cuenta de dicho comitante.

Ahora bien, las autoridades fiscales dan la opción a los comitentes de ser retenedores y enteradores del impuesto, lo que libera al comisionista de llevar su contabilidad como lo indica el artículo 32 de la ley en materia.

Dicha opción está contenida en el artículo 28 del reglamento en el párrafo tercero y que a la letra dice:

EXENCIÓN DEL IVA A COMISIONISTAS

El comisionista que para efectos del impuesto sobre la renta pueda efectuar los pagos provisionales para dicho impuesto mediante retención, podrá previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pagar el impuesto al valor agregado mediante retención que le efectúe su comitante. En este caso el comisionista queda liberado, por las comisiones que reciba, de presentar declaraciones y de llevar libros y registros, no pudiendo hacer acreditamiento alguno; el comitante considerará el impuesto retenido como impuesto a él trasladado y lo acreditará en su caso. La solicitud de autorización se hará por el comitante obteniendo previamente la conformidad de su comisionista.

Esta opción es usada en compañías que tienen un sinnúmero de comisionistas, los cuales a la fecha no tienen conocimiento de la manera en que deben efectuar los pagos ó bien, de cualquier aspecto fiscal, ocasionado por sus pocos conocimientos en la materia, por lo que las compañías deciden tomar la responsabilidad de declarar por cuenta de ellos, a fin de no ver disminuidas sus ventas, pues para el comisionista el sólo hecho de tener que presentar declaraciones, lo puede obligar a buscar otro empleo en que no tengan dichos requisitos. Es recomendable que, si esta situación se presenta, se tenga un sistema computarizado y se solicite autorización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder presentar dichas declaraciones computarizadas, lo cual significaría para la Secretaría una disminución de trabajo, ya que en una sola presentación obtendría la información de infinidad de comisionistas.

tas - tendría mayor certeza, tanto de la información plasmada en las declaraciones, como el del entero por parte del contribuyente.

Si existiese una reclamación por parte del fisco, sería más fácil obtenerla de una persona con domicilio fijo que el de los comisionis tas.

REPORTACIONES

Una de las principales características de esta Ley es que se favorece a los exportadores de bienes o servicios ya que éstos tendrán derecho al acreditamiento o devolución del impuesto sobre los bienes o servicios que exporte.

Para los efectos de la Ley, se considerará exportación de bienes o servicios:

- 1.- La que tenga el carácter definitivo en los términos de la legislación aduanera.
- 2.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el País a quien resida en el extranjero.
- 3.- El uso o goce temporal en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el País.
- 4.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el País.
- 5.- Operaciones de arrendamiento para exportación en los términos del Reglamento del párrafo tercero del artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la industria náutica.
- 6.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el País.
- 7.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerará como valor de la misma el que aparezca en la factura comercial que emita el exportador, y en los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pagada o en su defecto al valor que tengan en el mercado nacional. Así mismo, el artículo 30 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado relativo a la opción para solicitar la devolución ó acreditamiento del impuesto trasladado dice:

OPCIÓN PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAR EL IMPUESTO TRASLADADO

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, ineludiblemente 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.

DEVOLUCION MAXIMA MENSUAL

La devolución se hará por el 10% del valor de los bienes o servicios exportados hasta agotar el saldo pendiente de acreditar que exista en el mes de que se trate.

MOMENTO EN QUE PROCEDE LA DEVOLUCION

La devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consuma, en los términos de legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que sea exigible la contraprestación y en proporción a la misma.

VALOR DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS

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.

Cuando se exporten bienes intangibles o se otorgue su uso o goce temporal en el extranjero o se exporten servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor que los servicios o los bienes mencionados o su aprovechamiento, tengan en el mercado nacional.

Como nota adicional podemos mencionar lo que el reglamento de dicha ley establece al respecto en sus artículos 43 al 45 y que dice:

ARTICULO 43.-- No darán lugar a la devolución de impuestos a que se refiere el artículo 30 de la Ley, las exportaciones de bienes o servicios distintos a los señalados en el artículo 29 de la Ley.

Tampoco procederá dicha devolución cuando los saldos pendientes de acreditar 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 en relación con la cual solicite la devolución.

ARTICULO 44.-- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, a que se refiere la fracción IV del artículo 29 de la Ley, comprende tanto los prestados desde el territorio nacional como los que se presten en el extranjero.

ARTICULO 45.- Para los efectos del artículo 31 de la Ley, se considera factura comercial la que se expida para tal efecto conforme a lo establecido por el Código Aduanero, debiendo reunir los requisitos señalados en el Artículo 8° de este Reglamento.

El comentario básico que se desprende es de que este incentivo dará al mercado mexicano mayor competitividad en el mercado internacional al reducir sus precios, lo cual implicará mayores divisas al Fide por este concepto.

IMPORTACIONES

Antes de ver el punto fiscal de importaciones, es conveniente conocer uno de los conceptos de importaciones a fin de dar una idea más clara en relación al tratamiento que la ley del impuesto al valor agregado establece al respecto.

El concepto en sí dice:

IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS. Económicamente, el término importación connota la adquisición de bienes y servicios del extranjero. Legalmente, de acuerdo con la ley en estudio, la palabra importación tiene una significación mucho más amplia ya que además de abarcar los actos señalados, también comprende la adquisición de bienes intangibles; el uso o goce temporal de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; y el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se efectúa en el extranjero.

Los especialistas en cuestiones económicas distinguen entre importación directa o inmediata e importación indirecta o mediata. La primera es aquella realizada por las propias empresas o personas que van a utilizar los bienes o servicios importados. Tal sería el caso, por ejemplo, de la industria transformadora que de una manera directa obtiene de los proveedores extranjeros los bienes o servicios que su actividad requiere. En cambio, la importación indirecta es la que tiene lugar a través de comerciantes importadores que, a su vez, actúan como suministradores de los eslabones comerciales inferiores y de las empresas transformadoras. Y

Ya establecido el concepto de importaciones podemos referirnos a los artículos 24, 25, 26, 27 y 28 de la ley del impuesto al valor agregado contenido en el capítulo V, y del reglamento, en sus artículos del 37 al 42 que menciona al caso lo siguiente:

DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

ARTICULO 24.- 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

también cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los permisos a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

ARTÍCULO 25.- 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 da lugar al pago del impuesto al valor agregado. No quedan comprendidos en esta fracción los bienes muebles usados.

ARTÍCULO 26.- Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

I. En el momento en que los bienes quedan a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado.

II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los que las dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

- a) Se aprovechen en territorio nacional.
- b) Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
- c) Se expida el documento que ampare la operación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate.

IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de esta Ley.

ARTÍCULO 27.- 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 24, 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.

ARTICULO 28.- Tratándose de la importación de bienes tangibles, el pago se hará en las oficinas autorizadas, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento o compensación. El impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar a acreditamiento en los términos y con los requisitos del artículo 4° de esta Ley.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente quede hecho el pago que corresponda conforme a esta Ley.

Los comentarios que se desprenden de estos artículos se pueden resumir en lo siguiente:

- a) Para poder retirar mercancía de la aduana, se deberá haber hecho el pago del impuesto anteriormente, que difiere del impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que éste estaba exento en lo relativo a las importaciones.
- b) El impuesto al valor agregado se pagará sobre el valor de factura ó del valor que se utilice para los fines del impuesto general de importaciones, adicionado con el monto de este último gravamen y de las demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. Se infiere de esto que el impuesto al valor agregado se está pagando sobre otro impuesto, lo cual es injusto, ya que el IVA debería de pagarse sobre el valor utilizado para el pago del impuesto general de importaciones y no sobre la suma de éste, ya que esto implica un desembolso inmediato para el importador que le afecta su situación financiera, aunque, posteriormente recupere dicho impuesto al vender.

DESENLACE DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

ARTICULO 37.- Para los efectos de la fracción V del artículo 24 de la Ley, el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en él, comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se prestan en el país.

ARTICULO 38.- Cuando se importen servicios de los que su prestación

en el país no dé lugar al pago del impuesto en los términos del artículo 15 de la Ley, se considera que la importación de esos servicios tampoco dá lugar al pago del impuesto.

ARTICULO 39.- No pagarán el impuesto por la importación de artículos de primera necesidad, en los términos del artículo 29 del Código Aduanero, quienes residan en las poblaciones mexicanas en las fronteras del país.

ARTICULO 40.- No se pagará el impuesto por la importación de servicios prestados en el extranjero por comisionistas y mediadores no residentes en el país, cuando tengan por objeto exportar bienes o servicios.

ARTICULO 41.- Para el efecto de determinar el valor sobre el que se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, a que se refiere el artículo 27 de la Ley, se considerarán los impuestos efectivamente pagados al momento de la importación.

Cuando exista inconformidad por parte del contribuyente en la clasificación arancelaria del bien importado, el impuesto al valor agregado se pagará tomando en cuenta el monto del impuesto general de importación que resulte de los datos suministrados por el propio contribuyente, y la diferencia de impuesto que, en su caso, resulte de la clasificación impugnada la pagará hasta que se resuelva por la autoridad administrativa dicha inconformidad.

ARTICULO 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que no se pague el impuesto por la importación de bienes tangibles, siempre que éste sea susceptible de ser acreditado y proceda su devolución en los términos del artículo 16 de este Reglamento referente a los planes de inversión.

COMPAS IGALDE

Con el objeto de exemplificar la repercusión del IVA en los costos de ingredientes y componentes utilizados en la fabricación de nuestros productos, se elaboró un cuadro comparativo (anexo), que muestra el efecto en nuestros costos de lo que es actualmente el ISM y lo que será el IVA.

Es importante mencionar que, a la introducción del IVA desaparece o cuando menos se modificarán algunos impuestos especiales con el objeto de hacerlos congruentes con la tasa general del 10% del IVA.

De acuerdo con el artículo 2º Transitorio de la nueva Ley al entrar el IVA se abrogarán 18 leyes especiales, que por su importancia es válido detallar:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Renta de Acaites y Grasas Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre Compra Venta de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
4. Ley del Impuesto sobre Despepito de Algodón en Rama.
5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
6. Decreto por el cual se fija el Impuesto que pagarán el Deniel, Toluol, Nitol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del País.
7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
8. Ley del Impuesto sobre Cerillas y Fósforos.
9. Ley del Impuesto sobre Compra Venta de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidores.
10. Ley del Impuesto sobre Lianas y Cámaras de Hule.
11. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión.
12. Ley del Impuesto sobre Vehículos propulsados por Motores Diésel y por Motores Acumuladores para uso de Gas Licuado de Petróleo.
13. Ley de Compra Venta de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
14. Ley Federal del Impuesto sobre Fortes y Panajes.
15. Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las Entradas Reales de los Ferrocarriles.
16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Armas de Fuego.

piedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.

17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.

18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

COMPRAS MISCELANEAS

De igual forma que el IVA no afecta los costos, el impuesto pagado por concepto de partidas que son directamente acumulables a gastos, será un impuesto acreditable para la compañía y sus proveedores, por lo mismo no afectará los gastos de administración de las Empresas. Como ejemplo tenemos publicidad, papelería, arrendamientos, gastos de viaje, gastos de porteo, cobranza, etc. El impuesto al valor agregado deberá mostrarse por separado del precio de factura y el documento, remisión, factura, etc., deberá reunir los requisitos de la ley del impuesto sobre la renta para efectos de su deducibilidad.

Compra de Ingredientes y Componentes

Locales

	<u>Precio de</u> <u>Compra</u>	<u>ISM 4 %</u>	<u>Precio de</u> <u>Compra</u>	<u>IVA 10 %</u>	<u>IVA pagado</u> <u>al Fisco</u>
Impartador	100	-	100	10	10
Fabricante Primario (100)	200	8	(100) 200	20	10
Fabricante Intermedio (100)	308	12	(100) 300	30	10
Fabricante Final (100)	420	16	(100) 400	40	10
Comprador (100)	536	<u>21</u>	(100) 500	50	<u>10</u>
Impuesto pagado al Fisco		57			50

Resumen

Costo del Producto	536	500	<u>Diferencia</u> 36
Impuesto	21	50	(29)
Pagado	<u>557</u>	<u>550</u>	<u>7</u>
<u>Afectación a Costos</u>	<u>557</u>	<u>500</u>	<u>57</u>
			<u>10.2 %</u>

RECUPERACION DEL IVA INCLUIDO EN CUENTAS MALAS

El problema que plantea el rubro arriba citado lo experimentamos teniendo de que la opinión de las autoridades ha sido que al incluirse al valor agregado no será acreditable en el momento en que se reconozca por parte de la empresa que es cuenta mala, ni en el momento en que para efectos fiscales sea deducible, esto es, si es menor de \$5,000.00 a los dos años, y si es mayor de \$5,000.00 a los cinco años, aunque para efectos de impuesto sobre la renta y reparto de utilidades estos sean disminuídos en un 50% al momento en que la cuenta es considerada deducible para efectos de impuesto sobre la renta.

Para ilustrar el ejemplo anterior, partiremos de los siguientes supuestos:

Ventas Brutas	80,000.00	80,000.00	
<u>Revoluciones/Venta</u>	<u>5,000.00</u>	<u>5,000.00</u>	
Ventas Brutas Netas	75,000.00	75,000.00	
Costo de Ventas	<u>25,000.00</u>	<u>25,000.00</u>	
Utilidad Bruta	50,000.00	50,000.00	
Gastos	10,000.00	10,000.00	
Cuentas Malas	1,000.00	(sin IVA) 1,010.00 (con IVA)	
Utilidad Gravable	39,000.00	38,990.00	
ISR	16,380.00	16,376.00	
Reparto de Utilidades	<u>3,120.00</u>	<u>3,119.00</u>	
Utilidad Neta	19,500.00	19,495.00	Diferencia \$5.00

La diferencia de \$5.00 la podemos identificar como que el fisco ha dejado de percibir \$5.00 y que los accionistas también lo han dejado de percibir, lo cual nos indica que de los \$10.00 pagados al fisco en el momento de la venta y que nunca se cobraron, son recuperados al 50% en el momento en que se cargan a resultados.

Se la idea de las autoridades hacendatarias de que este impuesto al valor agregado en cuentas malas no debe ser acreditado, ya que las mismas autoridades no tienen la certeza de que el comprador no hizo el acreditamiento de este impuesto, si el producto fuera vendido nuevamente por dicho comprador.

Siempre la recuperación no es favorable, cuando menos se recupera el 50% de la misma, esto es de acuerdo a lo mencionado anteriormente de la falta de deducibilidad propia.

PRESENCIA DE SERVICIOS PRESTADOS AL EXTRANJERO

La ley en sí no es clara en el tratamiento que se debe dar al mucho arriba citado con lo que respecta al capítulo VI denominado de la explotación de bienes de servicios en sus artículos 14, 15 artículo VI y 18, en que en referencia al impuesto al valor agregado debe ser de quince.

La ley en sus artículos 14 y 18 dice:

ARTICULO 14.- 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 lo de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

VII. 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 bienen.

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.

ARTICULO 18.- Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, incluyendo toda cantidad que se adicione por otros impuestos, aranceles, retenciones, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

En consecuencia, las autoridades emitirán oficio aclaratorio dadas las dificultades que se presentan en relación con el recurso que se recomienda lo siguiente:
SU COMENTARIO CRITICO APLICADO A LOS PAGOS POR INTERESES AL EXTRANJERO EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La Dirección General Técnica de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante oficio — — — del 14 de enero de 1960 del presente año, estableció el siguiente critorio:

"Con fundamento en lo dispuesto por el Artículo 82° del Código Fiscal de la Federación, se da a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación de los Artículos 14, fracción VI, y 18, tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ho se pagará el Impuesto al Valor Agregado, por los intereses y toda otra contraprestación distinta de la principal, que deriven de operaciones de financiamiento con instituciones de crédito, bancos o personas, no residentes en el territorio nacional."

Este último párrafo pone de claro manifiesto la exención que las autoridades otorgan a dichos préstamos del extranjero sobre el impuesto al valor agregado.

ACTIVO FIJO ADQUIRIDO EN 1979

Las compras de activo fijo tendrán un tratamiento especial, el cual está contenido en el artículo 5 transitorio de la Ley y que a la letra dice:

CALCULO DEL IMPUESTO ACREDITABLE POR ADQUISICIONES DE ACTIVO FIJO DURANTE 1979

El contribuyente que haya adquirido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 1979 bienes destinados a formar parte de su activo fijo para calcular el acreditamiento a que se refiere el artículo Quinto Transitorio de la Ley, acreditará:

CUANDO EL ISIN FUE TRASLADADO EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO

I. Cuando le haya sido trasladado el impuesto federal sobre ingresos mercantiles en forma expresa y por separado del valor de los bienes, el 50% de dicho impuesto.

CUANDO EL ISIN NO FUE TRASLADADO EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO

II. Cuando no le haya sido trasladado el impuesto federal sobre ingresos mercantiles en forma expresa y por separado del valor de los bienes, el 1.9%, 2.4%, 4.5%, 6.5% y 11.5% de dicho impuesto, al valor de los bienes adquiridos, que ya incluye el impuesto, según se trate de las tasas del 4%, 5%, 10%, 15% y 30%, respectivamente.

MONTO DEL ACREDITAMIENTO

El acreditamiento a que se refiere este artículo se deberá efectuar en su primer ejercicio, ya sea en las declaraciones mensuales o en la del ejercicio.

Esto significa que el 50% del ISIN pagado por los bienes adquiridos en 1979, podrá ser acreditado, del IVA que le corresponde pagar a los contribuyentes, a partir del 1° de enero de 1980, fecha en que entró en vigor la Ley del IVA.

En estricta justicia considero que el acreditamiento debería ser al 100% a fin de ser consistentes con los demás inventarios. Aunque las autoridades no han aclarado aún el por qué de esta diferencia, es poco probable que den el incentivo fiscal del 50% restante.

FORMA DE PAGO Y TASAS DE IMPUESTO

El impuesto al valor agregado presenta una ventaja más que el impuesto sobre ingresos mercantiles que es:

a) Las compañías tenían la opción de absorber el ISIR ó bien, de repartirlo en las ventas. En el caso de que se absorbieran estos impuestos, estarían representando un gasto a la empresa, mientras que el IVA tiene que ser repartido por la Ley.

El pago se efectuará a más tardar el día 20 del mes siguiente al cierre mensual en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio de la empresa. El impuesto correspondiente a los centros de distribución se declara conjuntamente con la empresa. Sólo en casos de importación, el pago se realiza en la oficina aduanal respectiva al momento de retirar la mercancía de la aduana.

Al cierre del ejercicio fiscal, se efectúa un cálculo anual. Dicho cálculo coincide con el pago de impuesto sobre la renta y, en el caso de que exista un saldo pendiente de acreditar al finalizar el ejercicio fiscal son devueltas por medio de una solicitud.

TASAS DE IMPUESTO

El artículo 1º de la ley del IVA marca como tasa general de este impuesto la del 10%, sin embargo, el artículo 2º indica que, trámite de operaciones realizadas por residentes en la franja fronteriza de 20 km. paralelos a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice, Centroamérica, ó en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, este impuesto se calcula a la tasa del 6%.

REPERCUSION EN EL NIVEL DE PRECIOS

La repercusión que tiene la implantación del IVA en los precios de los bienes que se consumen, se pueden extraer en lo siguiente:

- 1) En el período de iniciación de la vigencia de este impuesto existe la incertidumbre ocasionada, como mencionamos más anteriormente, por el desconocimiento del impuesto, lo que provoca un aumento en los precios de venta.
- 2) El impacto que tiene frente al cambio del 4% de impuesto sobre ingresos mercantiles al 10% del IVA.
- 3) El pago del impuesto al valor agregado en las importaciones, que repercute en un desembolso inmediato del importador, al momento de retirar la mercancía de la aduana. Esto significa, que el importador deberá proveerse de mayores recursos financieros, mientras que el impuesto sobre ingresos mercantiles estaba exento, aunque posteriormente, al vender, recupere el impuesto al valor agregado pagado.
- 4) El hecho de que los vendedores no eliminan el impuesto sobre ingresos mercantiles de los precios de venta, aún que el gobierno no dió el crédito fiscal de este impuesto incluido en los inventarios finales al 31 de diciembre de 1979.
- 5) Dentro de las alzas temporales podemos mencionar que se aumentarán los precios de venta, mientras que el vendedor se acostumbra a que el consumidor pagará este impuesto.

CONCLUSIONES

Las ideas que el legislador ha plasmado en la ley en sí han proporcionado mayores beneficios que desventajas.

Considero que la intención del legislador fiscal no fué solo la de introducir un impuesto simple ó cohesión, sino la de disminución de precios y la de tratar de detener en parte la inflación. Ahora bien, no podemos escapar a la inflación, pues por el solo hecho de la introducción de este impuesto sabemos que, históricamente, se ha producido inflación.

Los resultados se podrán ver, en poco tiempo, en cuanto la gente pueda entender lo que el impuesto al valor agregado significa en esencia y los beneficios que les reporta a todos. Esto es medible si analizamos los países en que el IVA ha sido introducido, por ejemplo, podemos citar el caso de Alemania Federal, el cual, al primer año de su introducción tuvo una inflación del 1.6% y el conjunto de países el 3%. Dichos países se han beneficiado posteriormente al primer año de su introducción.

El proceso fiscal que se está teniendo en México está encaminado a resolver los problemas que se tienen con impuestos obsoletos, como fué el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles. El impuesto al valor agregado ha disminuido en sí los costos de operación de las empresas ya que el consumidor final será quien absorba completamente dicho impuesto. La pregunta ahora será si el 10% que normalmente se está pagando es mayor, menor ó igual al 4%, 10%, etc. que se tenía en ingresos mercantiles. La pregunta en sí es difícil. El gobierno, dentro las declaraciones en los distintos canales de comunicación, ha dicho que el impuesto sobre ingresos mercantiles representa más del 10% escogido en las distintas etapas de comercialización. Sin embargo, esto se sabrá hasta que se tengan suficientes elementos de juicio, en vista de que los cálculos se hacen globales y de que el efecto en artículos específicos podrá ser variado dependiendo de infinidad de causas externas, como es el caso de las cadenas de distribución.

Podemos esperar que la conciencia de los empresarios sea que, al disminuir sus costos de operación, por no absorber el impuesto sobre ingresos mercantiles y el del crédito fiscal que el gobierno otorgó sobre los inventarios el 31 de diciembre de 1979, les sirva

para mantener sus precios de venta y no de tomar como pretexto la incertidumbre del público para así aumentar, tanto sus márgenes de utilidad, como la de sus precios de venta.

BIBLIOGRAFIA

- Ley de Coordinación Fiscal de Hacienda
Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, S. C.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
publicado en los Diarios el 20 de diciembre de 1979
- Local
- Diario Oficial del 7 de diciembre de 1979
- México Fiscal
- Revista Fiscal y Financiera de mayo, julio, sept. y nov. 79
- Revista Copareax TRIBUTO
- Boletín de Información Fiscal del Instituto Mexicano de
Estudios Fiscales, S. C.
- Reglamento del IVA - Castillo Miranda circular /80, 2/80
- Diverso material obtenido de las diferentes Conferencias
sobre el Impuesto al Valor Agregado.