

43 Ejecut.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA IMPORTACION Y EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS
PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

JOSE LUIS DIAZ BRASSETTI

Director del Seminario
C. P. WILFRIDO CASTILLO SANCHEZ MEJORADA

1 9 8 1



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.

TEMA:

LA IMPORTACION Y EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

CAPITULO I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. ANTECEDENTES
2. EN EL MUNDO
3. EN MEXICO
4. CERTIFICADO DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS.

CAPITULO II

IMPORTACIONES DE BIENES Y SERVICIOS

1. DEFINICION
2. EXENCIONES
3. MOMENTO EN QUE SE REALIZA
4. CALCULO DEL IMPUESTO
5. PAGO DEL IMPUESTO
6. IMPLICACIONES CONTABLES
7. COMENTARIOS

CAPITULO III

EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

1. INTRODUCCION
2. DEFINICION
3. ACREDITAMIENTO
4. IMPLICACION CONTABLE
5. COMENTARIOS

CAPITULO IV

ESTIMULOS FISCALES RELACIONADOS EN LA IMPORTACION Y EXPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

C A P I T U L O I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. ANTECEDENTES
2. EN EL MUNDO
3. EN MEXICO
4. CERTIFICADO DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

1. ANTECEDENTES

En el Diario Oficial de la Federación del 29 de Diciembre de 1978 se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que, de acuerdo con un artículo transitorio de la propia Ley entraría en vigor en toda la República el 1o. de enero de 1980. El IVA substituiría al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y eliminaría a 17 impuestos especiales.

El Impuesto al Valor Agregado nació en Francia en 1954 y ha sido adoptado por otros países, principalmente en el Mercomún Europeo, entre ellos: Alemania, Austria, Dinamarca, Escocia, Holanda, Inglaterra, Italia y Suecia. En el continente americano existe el IVA en: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, Honduras, Perú y Uruguay. Pocos países mantienen vigente el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, entre otros Burundi, El Salvador, Etiopía, Guinea Ecuatorial, Guatemala, México y Taiwán.

El cambio del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles al IVA representará un impacto importante en el sistema impositivo del país. Es por ello que el Fisco y las empresas afectadas deberán estar técnicamente preparadas para cumplir debidamente con las disposiciones que establece la Ley.

1.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

De acuerdo con la clasificación tradicional, los impuestos se dividen en directos e indirectos. Los primeros son aquellos que gravan directamente al contribuyente según su capacidad contributiva, como ejemplo tenemos el impuesto sobre la renta; los impuestos indirectos son aquellos que gravan las ventas, la producción y el consumo y son a cargo de los consumidores finales de los productos o de los servicios.

1.2 IMPUESTO A LA PRODUCCION Y AL CONSUMO

Los impuestos a la producción gravan a determinados artículos o servicios por el simple hecho de producirlos, por ejemplo: tabacos labrados, cerveza, energía eléctrica y envasamiento de bebidas alcohólicas; los impuestos al consumo gravan la enajenación de bienes, la prestación de servicios al momento de su venta o consumo, como ejemplo: el impuesto sobre ingresos mercantiles y, a partir de 1980, el IVA.

1.3 IMPUESTOS EN CASCADA, IMPUESTOS AL CONSUMIDOR FINAL E IVA.

Los impuestos indirectos de acuerdo a la forma en que se gravan pueden ser: en cascada, como es el caso del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, cuya característica fundamental es el efecto multiplicador, esto es que el propio impuesto se acumula al precio de la mercancía para el pago del impuesto en el siguiente paso; el impuesto al consumidor final es el que grava una sola vez la venta de mercancías o la prestación de servicios y lo paga el consumidor final, sin causarse en todas las etapas intermedias, este impuesto priva en los Estados Unidos de Norteamérica; el IVA se paga en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, dejando de ser impuesto en cascada, ya que cada sujeto del impuesto, en el caso de compraventa y prestación de servicios, por ejemplo al recibir el pago de bienes o servicios de sus respectivos clientes, recupera el impuesto que a él le trasladaron sus proveedores, cubriéndose al Estado unicamente la diferencia.

En el siguiente cuadro aparece un ejemplo que muestra el efecto en cada uno de los impuestos mencionados.

ETAPA ENTRE LA PRODUCCION Y EL CONSUMO	MONTO DE LA OPERACION	4 % IMPUESTO EN CASCADA	10 % IMPUESTO AL CONSUMIDOR FINAL	10 % IVA
Compra materia prima	\$ 1,000	\$ 40	\$ --	\$ 100
Venta del Fabricante al distribuidor	2,000	80	--	100
Venta del distribuidor al mayorista	2,500	100	--	50
Venta del mayorista al detallista	3,000	120	--	50
Venta del detallista al consumidor final	3,500	140	350	50
		-----	-----	-----
Impuesto causado		\$ 480	\$ 350	\$ 350
		=====	=====	=====
Tasa impositiva final		13.7%	10%	10%
		=====	=====	=====

CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS

ISIM

IMPUESTO AL CONSUMO
 PUEDE TRASLADARSE.
 EFECTO ACUMULATIVO EN LOS
 PRECIOS PORQUE INCREMENTA
 LOS COSTOS.
 GRAVA TODAS LAS ETAPAS DE
 INDUSTRIALIZACION Y COMERCIALIZACION.
 CAUSA IMPUESTO SOBRE IMPUESTO.
 TASAS: GENERAL DEL 4% Y
 ESPECIALES DEL 5%, 7%,
 10%, 15%, Y 30%
 INCIDENCIA DESFAVORABLE
 EN LAS EXPORTACIONES *
 PROPICIA LA EVASION Y EL
 CONTRABANDO.
 INCIDE EN LAS OPERACIONES
 ENTRE EMPRESAS DE GRUPO.

IVA

IMPUESTO AL CONSUMO .
 DEBE TRASLADARSE.
 NO INCIDE EN LOS COSTOS.
 GRAVA UNICAMENTE AL CONSUMIDOR
 FINAL.
 NO CAUSA IMPUESTO SOBRE IMPUESTO.
 TASAS: GENERAL DEL 10% Y ESPECIAL DEL 6%.
 NO INCIDE EN LAS EXPORTACIONES*
 DISMINUYE LA EVASION Y EL CONTRABANDO.
 NO AFECTA A LAS OPERACIONES --
 ENTRE EMPRESAS DE GRUPO.

* Para el trabajo de investigación que realizo, este punto es el más importante ya que con la Implantación del IVA , las exportaciones del país se ven aumentadas en forma acelerada, evitando con su implantación también el contrabando.

do y evasión de impuestos correspondientes.

1.4 EXPERIENCIAS EN OTROS PAISES QUE HAN IMPLANTADO EL IVA.

Los países que integran un mercomún específico y han adoptado el IVA han encontrado como ventaja fundamental que este impuesto iguala fiscalmente a los productos nacionales con los importados y favorece la carga interna en los productos de exportación, también ha disminuído la evasión fiscal, ha evitado el efecto multiplicador y el efecto regresivo. Sin embargo, aún cuando técnicamente no debe ocasionar alteración en los precios, en la práctica en algunos países ha habido aumento en los precios y ha sido difícil controlar a los causantes menores, pues éstos, en algunos casos, no tributan técnicamente sobre el Valor Agregado, sino conforme a una cuota fija.

En Alemania, por ejemplo el IVA entró en vigor en 1968 y comentan las autoridades que administran este impuesto, que esperaron un momento de recesión económica para su implantación y que de no haber sido así, hubiera provocado un alza de precios que difícilmente pudiera ser controlado.

2. EL IVA EN EL MUNDO

Normalmente el Impuesto al Valor Agregado se asocia a la Comunidad Económica Europea, en donde gracias a la abolición casi total de los aranceles al comercio exterior y la adopción de este impuesto, se dieron las bases jurídicas, no siempre comerciales, para hacer realidad el mercado común - de los países inicialmente signantes del Tratado de Roma ; pero es generalmente reconocida la influencia ejercida en el seno de las comisiones encargadas de su estudio de los técnicos franceses, quienes en su país habían implantado la "T.V.A.", iniciada precariamente en el año de 1948, cuando se permitió pagar el impuesto general a la producción de manera fraccionada.

El impuesto sobre la producción francés, se aproximó - al valor agregado, cuando en vez de ser éste pagado íntegramente por el productor, se autorizó a enterarlo en cada paso del ciclo industrial, pero previa deducción del impuesto por las materias primas incorporadas en las mercancías. Con esta fórmula se adoptó el principio de la deducción física.

Definiéndose ésta como la deducción de los costos que se incorporan materialmente en el producto (materias primas y subsidiarias).

Con la reforma de lo. de julio de 1954, nace la T.V.A. Taxe Sur le Valeur Ajoutee , acogiendo el acreditamiento financiero, pro el cual del impuesto resultante a pagar, se deducen los siguientes impuestos: aquellos con que se gravaron las materias primas y subsidiarias, los de los bienes de inversión, los de las prestaciones de servicios y en general los de todos los gastos necesarios para hacer realidad la fabricación del producto.

Posteriormente por ley de 6 de enero de 1966, que entró en vigor el 10 de enero de 1968, se modificó profundamente el sistema extendiéndolo al circuito de circulación ó distribución derogando todos los impuestos que gravaban las ventas; se consideraron objeto del impuesto la prestación de servicios, por último se suprimieron muchas exenciones y se redujeron algunas tasas de tributación, las que por necesidad de recaudación se volvieron a elevar en diciembre de 1968.

De esta manera y tomando en consideración la breve síntesis histórica de la "TVA", se destaca que este impuesto en Francia fue la transformación del impuesto general a la producción creado por ley de 31 de diciembre de 1936.

2.1 EVOLUCION HISTORICA

a) COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA

Pensando en esta "defensa" es que la comunidad adoptó el Impuesto al Valor Agregado que independientemente de las ventajas técnicas que pueda tener sobre otros impuestos a las ventas, se destaca por ser un instrumento de armonización fiscal, que presenta la más reciente e importante realización de la unidad europea.

Como es sabido, la idea de la unión europea es muy antigua, con expresiones más o menos válidas en cada época histórica, teniendo motivos e incentivos aparentemente diversos, en situaciones y coyunturas políticas y sociales -- culturales diferentes. Pero como justamente se ha destacado, el fundamento y objetivo último de cada proyecto de unión europea era "la defensa de la llamada civilización -- occidental". Aquella civilización que tiene como fundamento propio los valores humanos más nobles y fecundos para el conocimiento y el progreso, que se llamó primero Grecia, -- después Roma, Roma Cristiana y en fin, Europa.

Dadas las circunstancias que prevalecían en Europa al

final de la Segunda Guerra Mundial, era importante iniciar un proceso de reconstrucción económica y política, los Estados Unidos tomaron conciencia de la necesidad de una intensa cooperación económica entre las naciones europeas, por lo cual el 5 de junio de 1947, el Secretario de Estado, -- Marshall, anunció el Plan de Ayuda Europea, el cual llevaría el nombre de su promotor. En principio el Plan Marshall era destinado a todos los países de Europa, comprendidos -- aquellos del bloque comunista. Pero éstos no aceptaron que no se dividiera a Europa en dos bloques, oriental y occidental.

Como una primera consecuencia del Plan Marshall, 16 -- estados europeos firmaron el 16 de abril de 1948, en Paris, la Convención para la Organización Económica Europea, cuyas siglas eran O.E.C.E., (Organización Europea para la Cooperación Económica). De esta manera esta organización fue la primera forma de cooperación europea que tenía caracteres -- esencialmente económicos. Así siguieron numerosas inicia -- tivas, algunas de carácter económico, otras políticas, otras militares, que tuvieron resultado más o menos válido, pero todas contribuyeron a defender la conciencia de la unión europea.

El Pacto de Bruselas, la U.A.T.O., el Consejo de -- Europa, la C.E.D., la U.E.O., la C.E.C.A., la C.E.E.,

la Eurotone, la O.C.D.E., son todas etapas en el camino - dirigido a la unidad europea.

El 25 de marzo de 1957, se instituyó la Comunidad Económica Europea y la Comunidad Europea para la Energía Atómica. Se trataba siempre de organizaciones funcionales, es verdad, pero la comunidad económica tenía su fundamento en un tipo de integración no más de carácter vertical por lo - tanto sectorial, sino horizontal, o sea general sobre el pla- no económico.

Los objetivos económicos perseguidos con la comunidad-económica europea tenían como principales finalidades la - creación de un mercado común, a través: del gradual proceso de semejanza de las políticas económicas de los estados miem- bros,, un desarrollo armonioso de la actividad económica - dentro de la comunidad, una expansión continua y equilibra- da, una estabilidad mantenida, un mejoramiento siempre más rápido del "standar" de vida y una más estrecha relación entre los estados que en ella participaron.

Los medios de acción con los cuales la comunidad debía de llegar a sus fines, son varios y entre otros tenemos:

- La abolición entre los estados miembros de los aranceles aduanales y de las restricciones en cantidad de la entrada y de la salida de mer -

cancias, como todas las medidas que tuvieran un efecto equivalente.

- La institución de una tarifa aduanal común y de una política comercial común en los estados miembros. La eliminación en los estados miembros de los obstáculos a la libre circulación de las personas, de los servicios y de los capitales y la semejanza de las legislaciones nacionales para el funcionamiento del mercado común.

La semejanza y armonización de las diversas legislaciones nacionales resultaba una de las más importantes, porque uno de sus elementos, y podrá decirse aquel de fondo, es la armonización en los sistemas fiscales de los países miembros de la comunidad.

Dentro de las disposiciones que se formularon originalmente en el Tratado de Roma, se señalaron las bases para la armonización en el campo de los impuestos indirectos, considerando la situación que prevalecía en los diversos países de la Comunidad Económica Europea, en los que existían diversidad de sistemas de impuestos a las ventas, algunos países tenían impuestos monofásicos en una sola etapa, ya

sea la producción o la última venta, o tenían sistemas plurifásicos con efectos acumulativos, semejantes al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, o tenían un Impuesto al Valor Agregado que es un impuesto plurifásico sin los efectos acumulativos o pirámides que le imputan en forma particular a los otros sistemas de imposición. De esta manera al emitirse la primera directiva de la Comunidad Económica Europea en materia de amortización fiscal, se debieron substituir estos tipos de impuestos a las ventas por el modelo propuesto, que incluso tenía diferencias con el francés.

La comisión encargada de dictaminar sobre los mecanismos idóneos para lograr la armonización fiscal dentro de la Comunidad Económica Europea, con fecha 3 de junio de 1964 - rindió su opinión, en la que precisaba la estructura y la modalidad de aplicación del sistema común de Impuesto al Valor Agregado. De esta derivaron los instrumentos formales emitidos por la Comunidad Económica Europea, que se conocen con el nombre de Directivas del Consejo en Materia de armonización de la legislación de los estados miembros relativo al Impuesto Sobre las Ventas, (estructura y modalidad de aplicación del sistema común del Impuesto al Valor Agregado). -- Estas dos directivas fueron publicadas por el Consejo con fecha 11 de abril de 1967. Ambos constituyen las normas básicas que habían de aplicar los estados miembros de la comunidad, para lograr la armonización propuesta.

3. EL IVA EN MEXICO

3.1 ANTECEDENTES

El primer proyecto del IVA en México fue preparado por la Secretaría de Hacienda en 1968, por aquellos días las Autoridades Hacendarias llegaron a la conclusión que si bien era cierto que el IVA ofrecía grandes ventajas y beneficios, todavía no estábamos preparados para su implantación.

En efecto, teníamos varios problemas que eran necesario resolver en primer lugar y, posteriormente implantar el IVA.

En aquel año existía una tasa general del impuesto sobre ingresos mercantiles del 1.8%, el Departamento del Distrito Federal, los Territorios y los Estados que se coordinaran con la Secretaría de Hacienda para los efectos del impuesto, podían establecer en sus legislaturas locales un impuesto que no excediera del 1.2% sobre la misma base. En conjunto, el impuesto federal más el impuesto local era del 3% sobre las operaciones gravadas. Los Estados no coordinados con la Federa -

ción, para efectos del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, establecían en sus propias leyes impuestos al comercio y a la industria, principalmente los Estados económicamente fuertes por ejemplo: Nuevo León, Jalisco, Veracruz y Estado de México.

En 1971 la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles estableció una tasa especial del 10%. Dicha tasa tenía la modalidad de ser exclusivamente Federal y participaba en el 40% sobre los impuestos, recargos y multas correspondientes al Distrito Federal, los territorios y los Estados que se coordinaran.

En 1971 la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles tuvo dos tasas: la tasa general del 1.8% que no incluía participación estatal y la tasa del 10% que incluía participación del 40% sobre los conceptos mencionados a todas las entidades federativas coordinadas con la Federación. La coordinación de todas las entidades federativas para efectos de la tasa especial del 10% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue un paso importante para la implantación del IVA.

A partir de 1973 la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles tiene una tasa general del 4% y varias tasas especiales, todas las entidades federativas se han

coordinado con la Secretaría de Hacienda y participan en el 45% de los impuestos, recargos y multas que se recauden.

Durante varios años la Secretaría de Hacienda no hizo mención especial sobre la posible implantación del IVA en México. A partir del primer año de la administración actual, las autoridades de la Secretaría de Hacienda manifestaron claramente el deseo de implantar el IVA en México; el 30 de noviembre de 1978 el Presidente de la República envió a la Cámara de Diputados para su estudio y demás efectos constitucionales, una Iniciativa de Ley que contenía el IVA, que fue aprobada por el Congreso de la Unión, promulgada y entrara en vigor el 1o. de enero de 1980.

3.2 EVOLUCION HISTORICA EN MEXICO.

En la exposición de motivos de la iniciativa, donde se propone a la Cámara de Diputados la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tiene una antigüedad de 30 años, el cual 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 estables de patentes o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, deban luchar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios.

En los 30 años de legislación en materia de ingresos mercantiles las innovaciones más importantes que sufrió esta Ley fueron: la creación de tasas especiales para los llamados artículos suntuarios o lujo, la elevación de la tasa general del 3% al 4%, como un requerimiento para la coordinación general de todas las entidades federativas al sistema federal de ingresos mercantiles.

En el año de 1969 se hizo un intento por parte de la administración fiscal de instaurar en México un Impuesto al Valor Agregado, el cual se encontraba inserto en la Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos: En este proyecto de Ley, básicamente eran incorporados a un sistema de valor agregado, el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto del Timbre, subsistiendo todo el catálogo de impuestos especiales ó interiores, que como es sabido, se cobran en una sola etapa, ya sea en la producción o en la venta de primera mano.

El anteproyecto o incluso el proyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, no pudo hacerse realidad por diversos problemas: El primero que para el año de 1969 no se encontraban coordinadas todas las entidades federativas, existiendo estados que cobraban impuestos locales al comercio, dado que con la tasa general del 3%, la participación que la Federación les podía otorgar, no era suficiente para sufragar la recaudación que estos estados estaban ya obteniendo con sus impuestos locales.

Otros de los problemas que impidió la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, fue el desconocimiento casi total, que de un impuesto del tipo de valor agregado, existía entre el universo de los causantes, el cual incluso llegaba a sus niveles de representación o sea, eran un impuesto poco conocido, que con su solo anuncio levantó una gran inquietud entre los industriales y comerciantes, por eso los órganos cúpula del sector privado enviaron a técnicos a Europa a estudiar en qué consistía este impuesto, cuáles serían los problemas de su imposición y qué posibilidades existían en México para adaptarlo a nuestra realidad. A iniciativa de la Secretaría de Hacienda se formaron comisiones mixtas, donde estudiaron las ventajas y las desventajas y sobre todo, la oportunidad de implantar este impuesto. Es de presumirse que la decisión de no-

hacer realidad el establecimiento de un Impuesto de Valor Agregado en ese año, fue fundamentalmente por la falta de coordinación, porque incluso técnicos del sector privado y del público, coincidieron que ese año era el indicado para establecerlo, dadas las condiciones económicas prevalecientes.

En el año de 1978 una de las razones, que se invocaron para presentar la iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es que solo conservan impuestos a las ventas, plurifásicos con efectos piramidales, además de México los siguientes países: España, Burundi, Taiwan, Guinea Ecuatorial, Etiopía, la India y Corea del Sur. Siendo México y Etiopía los dos países con tasas más altas de impuesto en cascada; lo que muestra que la tendencia internacional en materia de imposición a las ventas ha evolucionado en la mayoría de los países, hacia el sistema del tipo valor agregado, por las necesidades de contar con un sistema uniforme y neutral que evitara la acumulación de la carga tributaria y que en la competencia no establezca distorsiones de las transacciones comerciales.

Técnicamente una de las ventajas del Impuesto al Valor Agregado es evitar los efectos piramidales que produce un impuesto plurifásico y acumulativo como es el Impues

to Federal Sobre Ingresos Mercantiles, pero es oportuno pre cisar el alcance de estos efectos en cascada, porque se - llega a pensar que éste consiste en el hecho de que el con- sumidor final reciba toda la carga de la imposición a las ventas, lo cual en definitiva se da en cualquier impuesto - indirecto. Lo que distingue y a la vez evita la cascada, es que en cada una de las etapas de producción y comercializa- ción, con un sistema de valor agregado sólo se aumentan los precios y no afecta en los costos de las mercancías, como - acontece en un impuesto de tipo plurifásico con incidencias acumulativas. Esta fue una razón más que tomó en considera- ción el Ejecutivo, para proponer a la Cámara de Diputados - la Ley del Valor Agregado por ello, en la exposición de mo- tivos, se estableció:

"El Impuesto al Valor Agregado, se debe pagar también- en cada una de las etapas que existen entre la producción y el consumo pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impues- to que traslada a sus clientes, recupera el que a él le -- hubieran repercutido sus proveedores y entrega al estado la diferencia. En esta forma el sistema no permite que el im- puesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar estos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna".

Es de considerarse que la toma de decisión de implantar un Impuesto al Valor Agregado, prevalecía un sistema de impuestos a las ventas mixto, porque si en efecto la base de este sistema de tributación era el de Ingresos Mercantiles, que se cobraba en cada una de las etapas de producción, circulación o distribución, también coexistían con él un buen número de impuestos a la producción o a la venta de primera mano, cobrados en una sola etapa, o sea, empleando connotaciones técnicas impuestos monofásicos; por lo que junto con la derogación de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se propuso la abrogación de un conjunto de impuestos ya no necesarios porque las actividades gravadas por ellos, quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. De esta manera desaparecerán 19 impuestos federales de los denominados especiales ó interiores.

3.3 LA REFORMA FISCAL

La reforma fiscal de la actual administración pretende establecer medidas que beneficien a las mayorías, fomentar la producción y con ella la generación de empleos, que permitan exportar nuevos productos a los mercados internacionales a precios más competitivos.

El IVA forma parte fundamental de la reforma fiscal - junto con las modificaciones al régimen del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, a partir de 1979; la modificación del Código Fiscal de la Federación de 1979, que ofrece a los contribuyentes la posibilidad de sanear su situación fiscal y de integrarse al mundo de los causantes cumplidos, con la condición de presentar la declaración del último ejercicio fiscal con toda precisión y veracidad, quedando liberado de las deudas acumuladas que pudieran derivarse de los ejercicios anteriores, siempre y cuando continúen presentando correctamente las declaraciones subsecuentes.

3.4 PROBLEMAS PARA SU IMPLANTACION

Todo cambio, incluyendo aquellos que son para mejorar, implican problemas en su etapa de adaptación.

La vigencia del IVA y la abrogación del Impuesto -- Sobre Ingresos Mercantiles y de 17 impuestos especiales ocasionará problemas, tanto para el FISCO como para los contribuyentes. Esperamos que dichos problemas no se presenten en el momento de la transición.

Entre otros:

- ALZA DE PRECIOS.- por desconocimiento de los efectos.

- CONTROL A CAUSANTES MENORES.- existen en el país más de 1,300,000 personas físicas que causarán a base de cuota fija y que a partir de 1982 quedarán aparentemente incluídas en el registro general.

4. CERTIFICADO DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS

Considerando las condiciones económicas mundiales pre-
valecientes en el año de 1971, el gobierno federal decidió
estimular fiscalmente a la exportación de productos mexica-
nos en particular los manufacturados por el valor de los -
mismos, otorgando a todos los exportadores los Certificados
de Devolución de Impuestos, regresando en esta forma la to-
talidad de la participación neta federal de todos los im -
puestos indirectos que gravaban al producto. Esta resolu-
ción se realizaba en contra del Impuesto General de Exporta-
ción vigente en esas fechas.

ocasionados por sus operaciones de comercio exterior. En tiéndase por empresas de comercio exterior los consorcios de productores de manufacturas y las empresas de servicios que se constituyeron conforme a la Ley de General de Sociedades Mercantiles bajo la forma de Sociedad Anónima de Capital Variable y se registraron ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cumpliendo además los requisitos siguientes:

- a. Capital social de los comercios deberían estar suscrito y totalmente pagado, no ser menor de cinco millones de pesos y estar constituido por un 75% como mínimo por empresas industriales establecidos conforme a las Leyes Mexicanas.
- b. Las empresas de servicio contarán con un capital social mínimo de dos y medio millones y totalmente pagado, constituido como máximo por aportaciones del 20% de aportaciones individuales y representando por acciones nominativas suscritas por personas físicas mexicanas o por personas morales con mayoría de capital mexicano, las cuales no excederán del 20% del capital total.

En igual forma se estableció como debían de ser su administración y su forma de operar.

Ahora bien, considero que estas medidas fueron bien tomadas en su momento, ya que era preciso fomentar y consolidar el comercio exterior mexicano.

Como una ampliación a lo anterior en el año de 1975 se creó un nuevo decreto sobre las mismas bases pero otorgando una mayor oportunidad a todos los exportadores de productos manufacturados. En la exposición de motivos de este nuevo Decreto, en el que se disponía el otorgamiento de incentivos fiscales a favor de las empresas de comercio exterior se mencionaba que era preciso fomentar y consolidar el comercio exterior mexicano a través de empresas que promovieran la exportación de bienes manufacturados con lo que se incrementaría la exportación de bienes manufacturados y así coadyuvaría al alivio de las presiones negativas sobre la balanza comercial del país, dando a estas empresas la posibilidad de que se convirtieran en entidades especializadas que asumieran la responsabilidad de colocar los productos en el exterior.

Este nuevo devreto disponía la concesión de un estímulo fiscal consistente en la devolución de hasta la totalidad de la percepción neta federal de todos los impuestos indirectos que hubieran cubierto por sus actividades y los cuales deberían destinar íntegramente a sufragar todos los gastos

Considero que todas las reglas anteriores resultaban - ridículas en virtud de que la necesidad tan grande de nuestro país consistía en realizar exportaciones y si se ponían reglas como las enumeradas anteriormente, era ridículo pensar en que estas empresas trataran de exportar, ya que aparte de tener que cumplir con estas reglas, tenían la obligación de pagar todos los demás impuestos propios de la Exportación y que no les serían devueltos.

En ese mismo año se otorgó otro Incentivo Fiscal - a favor de las empresas que promovieran la exportación de tecnología y servicios mexicanos, siendo éste consistente en la devolución de hasta la totalidad de la percepción neta federal de los impuestos indirectos que cubran por sus actividades y que deberían destinar íntegramente a sufragar los gastos ocasionados por los mismos.

Esta devolución, la Secretaría de Hacienda determinaría su monto con base en el valor de los contratos que las empresas cubrieran con gobiernos, empresas ó personas del extranjero.

Dentro de todos estos Decretos, se establecían diversas listas de los productos que podían gozar del otorgamiento de los Certificados de Devolución de Impuestos. Sin embargo, el día 2 de noviembre de 1976 se publicó en el -

Diario Oficial de la Federación, un acuerdo por el cual se--
dejaban sin efectos todas las listas de productos que hasta--
el día 7 de septiembre de ese mismo año se habían publicado--
y que por tanto podían gozar del otorgamiento de los CEDIS.

Con la eliminación por parte del Gobierno Federal del--
Impuesto General de Exportación para algunos productos grava--
dos, técnicamente se restituyó el otorgamiento de los CEDIS;
sin embargo, el acuerdo del 2 de noviembre señalaba que --
proximamente se publicarían en el Diario Oficial las listas--
de los productos manufacturados que tendrían nuevamente dere--
cho a gozar el beneficio de la devolución del Impuesto.

De todo esto, se desprendía que el juicio de la Secreta--
ría de Hacienda y Crédito Público prevalecería en cuanto a
los productos manufacturados que se creerían que se exporta--
rían, sería conveniente para la economía nacional y por lo --
tanto, se les otorgaría los CEDIS.

Lógicamente para que fuera un estímulo completo, la --
Secretaría de Hacienda ha publicado un Decreto por medio --
del cual menciona que los CEDIS no son acumulables para
efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, a partir de 1980 el tratamiento de los CEDIS,
debido a la implantación del Impuesto al Valor Agregado es --

completamente distinto ya que ahora consiste en lo que a continuación se explicará.

En el Diario Oficial del 7 de Enero de 1980 se publicó un decreto que dispone el otorgamiento de estímulos a las exportaciones de productos manufacturados en el país y su entrada en vigor abrogó el Decreto por medio del cual se disponía que se devolvieran a los exportadores de productos industriales de manufactura nacional los impuestos indirectos y el impuesto general de importación del 10. de abril de 1977.

El otorgamiento de dicho estímulo se daría por CEDIS - y ésta se hará por el total de los impuestos insumos incluidos en el producto que se exporte. Para hacer uso de este estímulo, se deberá solicitar a la Secretaría de Comercio - el otorgamiento y en caso de ser positiva, ésta informará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que a su vez, otorgará el estímulo por medio de Certificados de Devolución de Impuestos, los cuales serán nominativos e intransferibles y se utilizarán exclusivamente para el pago de impuestos federales no afectos a un fin específico, como son: el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.

Estos CEDIS deberán ser aprovechados por las empresas dentro de los cinco años siguientes a que sean conferi-

dos, debido a que prescribirán en 5 años contados desde la fecha de su expedición.

Cuando por algún motivo la solicitud sea realizada, los afectados podrán solicitar dentro de los quince días hábiles siguientes a su notificación una reconsideración a dicha resolución de acuerdo con la Ley Sobre Atribuciones del Ejecutivo Federal en materia económica.

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en dicho Decreto no se señala que el importe del estímulo (CEDIS) no se considerará acumulable.

C A P I T U L O I I

IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

1. DEFINICION
2. EXENCIONES
3. MOMENTO EN QUE SE REALIZA
4. CALCULO DEL IMPUESTO
5. PAGO DEL IMPUESTO
6. IMPLICACIONES CONTABLES
7. COMENTARIOS

1. DEFINICION

De conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera importación de bienes ó servicios la introducción al país de bienes extranjeros, la adquisición de bienes intangibles enajenados por personas residentes en el extranjero. El uso ó goce temporal de bienes intangibles proporcionados por residentes en el extranjero; el uso temporal de bienes tangibles, cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero y el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios gravados por esta Ley cuando se presenten por residentes en el extranjero, excepto el transporte internacional, el cual, esta considerado como prestación de servicios independientes unicamente en un 25%.

La novedad del IVA en relación con el ISIM, es la de gravar la importación de bienes o servicios, situación antes ignorada por nuestras autoridades.

Considero que la razón por la cual se incluye la gravación de la importación de bienes y servicios es fundamentalmente poner en igualdad de circunstancias, a los productores nacionales con los productores extranjeros, así como por parte del gobierno no perder el impuesto de los extranjeros que

en anterioridad no se obtenía. Sobre esta base, ya en la actualidad, es muy importante para un importador, considerar el costo de los impuestos a pagar, poniendo lógicamente a los importadores en la disyuntiva de escoger entre el producto nacional o el extranjero, situación que antes era muy desfavorable para el producto nacional.

En cuanto al hecho del impuesto, éste consiste en la realización en territorio nacional, de los actos ó actividades previstas como objeto del impuesto y se considerará realizado, y en territorio nacional, tratándose de enajenación de bienes, cuando se ha llevado a cabo en el país la entrega material, virtual ó jurídica del bien enajenado. En el caso de la prestación de servicios, cuando el cumplimiento efectivo del servicio se ha llevado a cabo, total ó parcialmente en el país, incluyendo el transporte internacional si en México se inició el viaje.

En el caso del uso ó goce temporal de bienes, cuando - en el país se hallen los bienes en el momento de su entrega material. Por último, en el caso de importación de bienes- ó servicios, en el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal ó fiscalizado, en el momento en que una importación temporal se convierte en definitiva; en el momento del aprovechamiento-

en territorio nacional de bienes intangibles provenientes de personas residentes en el extranjero, o se haga el pago parcial o total de la contraprestación, o bien, que se expida el documento que ampare la operación o cuando la contraprestación sea exigible según proceda.

2. EXENCIONES

No pagan el impuesto las importaciones que no lleguen a consumarse, excepto cuando los bienes importados sean objeto de uso ó goce en el país, y esta operación esté gravada en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; los de equipaje y menajes de casa mencionados en el Código Aduanero y la de bienes exentos, para efectos de la Ley mencionada, excepto los bienes muebles usados.

Cuando se importen servicios exentos conforme a la Ley, éstos tampoco están gravados, en el mismo caso, se encontrarán los artículos de primera necesidad que establece el artículo 285 del Código Aduanero, para los residentes en zonas fronterizas. Por último también el reglamento considera exentos a los comisionistas y mediadores residentes en el extranjero que tengan por objeto la exportación de

bienes ó de servicios.

He de mencionar que cuando los bienes tangibles que se importen sean susceptibles de acreditamiento y proceda su devolución, debido a que dicha importación se debe a un plan de inversión que forma parte del activo fijo y que éste se compruebe ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta podrá autorizar que no se efectúe el pago del Impuesto al Valor Agregado.

Analizando un poco más ampliamente el primer párrafo de esta fracción observamos que en relación con la fracción anterior, todos los supuestos de exención están en contra de los supuestos de gravación, ya que es claro que si la importación no llega a consumarse, ésta no es definitiva si no es temporal; en igual forma tenemos el retorno de bienes exportados temporalmente, las mercancías en trámite o en traslado, etc.

En otra orden de ideas y para entender más claramente esta fracción, es necesario hacer notar que el Código Aduanero clasifica la importación entres clases.

- a) Definitiva
- b) Temporal
- c) Especial

Conceptuando la Definitiva como el arribo de mercancías extranjeras para uso dentro del país, convirtiéndose de esa manera en mercancías nacionales.

La Importación Temporal definiéndola como la introducción de mercancías extranjeras para permanecer en el país por un plazo, debiendo retornar posteriormente al extranjero.

La Importación Especial como el retorno al país de mercancías nacionales que se hubieran exportado en forma definitiva. Gravando la Ley exclusivamente la Definitiva.

3. MOMENTO EN QUE SE CONSIDERA REALIZADA LA IMPORTACION.

Para determinar cuándo se efectúa la importación, se debe atender a las siguientes reglas:

- a.- Momento en que los bienes esten a disposición del importador en la aduana ó recinto fiscal.
- b. En las importaciones temporales cuando éstas se conviertan en definitivas.

c. En caso de bienes intangibles adquiridos de extranjeros residentes en el extranjero, o de bienes sobre los que éstas personas concedan el uso ó goce en el momento en que se aprovechen en territorio nacional; se paguen parcial ó totalmente, ó se expida el documento que ampare la contraprestación. Si el pago de la contraprestación es parcial, se pagará el impuesto en el momento en que sea exigible la contraprestación.

d.- Se aplicarán las reglas señaladas para la prestación de servicios en territorio nacional, cuando los servicios prestados en el extranjero se aprovechen en territorio nacional.

Volviendo de nuevo a mencionar el Código Aduanero, tan importante en este trabajo, es necesario señalar que para éste, la importación comienza cuando la nave conductora de línea divisoria internacional y termina cuando la mercancía se nacionaliza; por medio del término de la tramitación fiscal y quedando a disposición del interesado.

Respecto a lo escrito en el punto (a) de esta fracción es muy importante tomar en cuenta que no se establece en qué parte pueden quedar a disposición los bienes, pudiendo ser ésta una aduana marítima, fronteriza, interior, etc.

Desprendiéndose de este mismo punto (a) que el impuesto se causa en el MES en que los bienes quedan a disposición del importador y no cuando los mismos se retiren de la aduana fiscal ó recinto fiscalizado. Sin embargo, aunque esto suceda, no hay que olvidar que para efectos del pago del impuesto, punto que más adelante veremos, el pago se hará conjuntamente con el General de Importación, incluso cuando éste último se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito en almacenes Generales de Depósito.

Para explicar correctamente el punto (b) de esta fracción, es necesario que consultemos el punto anterior y tengamos en mente cómo es que para que una importación se convierta en definitiva, el bien, debe presentarse en el país y debe destinarse exclusivamente a su uso dentro del país.

En relación al punto (c) el primer aspecto que debemos tener en cuenta es que se habla exclusivamente de bienes y jamás de servicios. Consecuentemente, no obstante la amplitud de todos los conceptos de este punto, se le

excluye toda posibilidad de aplicación a servicios prestados por no residentes en el país.

Por otra parte el punto (d) señala que se causa el impuesto cuando los servicios extranjeros se aprovechan en territorio nacional, siendo el caso más clásico el de revisión (auditoría) por parte de extranjeros a agencias del extranjero y su información sea aprovechada en México.

Para este efecto, el impuesto se causará en el momento en que sea exigible la contraprestación pactada, considerándose que todos los anticipos que reciba el portador de la remisión son una contraprestación.

Ahora bien, en este tipo de casos, para evitar el posible pago del IVA, se podría efectuar depósitos en garantía pero existe el peligro de que en un momento dado la Secretaría de Hacienda efectuara una revisión de este tipo de operaciones y estimara que desde que se efectuó el primer depósito el prestador de servicios tenía derecho a exigir el pago de la contraprestación y por lo tanto, no se dieron depósitos en garantía, sino anticipos obligando por tanto al pago del impuesto desde el primer anticipo y adicionados con sus respectivas multas y recargos.

4. CALCULO DEL IMPUESTO

El valor sobre el que se deberá calcular el impuesto , será el que se utilice para los fines del impuesto general- de importación, adicionados con el monto de este impuesto y con los demás que se tengan que pagar por la importación.

En el caso de la adquisición de bienes intangibles ó uso ó goce temporal de bienes tangibles y aprovechamiento de los servicios a que se refiere el artículo 24 de la Ley el valor será el que les correspondiera por enajenación, uso ó goce de bienes ó prestación de servicios en territorio na cional.

En caso de que el contribuyente no este conforme en la clasificaiçón arancelaria del bien importado, el IVA, se pagará de acuerdo con la clasificación que haga el contribu yente. En caso de una diferencia de impuesto, ésta se pa- gará hasta que se resuelva por la autoridad administrativa- dicha inconformidad.

Para los efectos de los dos primeros párrafos de este- punto, se debe tener en cuenta que para la Ley de Valoriza- ción Aduanera, la base del impuesto de importación la cons- tituye "el valor normal" de los bienes tangibles importa -

dos. Definiendo Valor Normal como aquél en que cualquier persona adquiriría en el extranjero el ó los bienes de que se trate, independientemente del valor del proveedor extranjero.

5. PAGO DEL IMPUESTO

En relación con este punto es importante mencionar que la Secretaría de Hacienda estableció mediante el Oficio Circular No. 301 - 97171 Bis, publicado en el Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1979, las instrucciones relativas al cobro del Impuesto al Valor Agregado que se cause con motivo de la importación y la forma oficial de ajuste y liquidación de impuesto por dicha importación añadiendo en su fracción V, la más importante de todas, que el pago del Impuesto al Valor Agregado, deberá hacerse inmediatamente después del pago del Impuesto General de Importación, siendo este requisito indispensable para ser poseedor dentro del territorio nacional de las mercancías. De lo que se concluye que el pago del IVA, deberá hacerse conjuntamente con el Impuesto General de Importación.

Es importante que se mencione, aunque se tiene como sabido, que por el pago del IVA en estos casos se da lu -

gar a acreditamiento en los términos establecidos para -
cualquier bien o servicio (Artículo 4o. de la Ley del IVA),
siendo por contra que la Ley del Impuesto al Valor Agregado
no permite acreditamiento en contra de la importación de -
Bienes Tangibles.

A este respecto pareciendo una contradicción lo ante -
rior, comento lo siguiente:

Respecto al no acreditamiento hay que establecer que el
importador es el PRIMERO que causa el Impuesto al Valor -
Agregado y debido a que para acreditar se exige el traslado
del impuesto, y éste no se da en el caso, no es posible que
el importador acredite este impuesto, debiendo pagar ínte -
gramente el total.

De la conclusión podemos todavía indicar otros casos:

- a) La prohibición se limita a NO ACREDITARSE.
- b) Se refiere "exclusivamente" a BIENES TANGI -
BLES.
- c) Lo que significa que quedan fuera de esta -
prohibición:

- 1) Adquisición de bienes intangibles.
- 2) Uso o goce de bienes intangibles.
- 3) Aprovechamiento de Servicio, etc.

de todo lo anterior se observa que ambas situaciones no se contradicen, sino que al contrario se complementan.

Otro punto importante a este respecto es el que se refiere a la prohibición relativa a que no podrá retirarse mercancía alguna de las aduanas o recinto fiscal sin que previamente se haya efectuado el pago respectivo. Considero este punto importante porque la Ley no establece en ningún punto, y menos en éste, qué pasará cuando los pagos de importación no causen el Impuesto, por lo que se debió establecer un punto adicional con esta precisión.

6. IMPLICACIONES CONTABLES

Los registros contables que se presenten a continuación son simplemente una situación contable de la Importación.

1. Al importar la mercancía

Precio Factura	\$1,000	IVA	\$100.00
	=====		=====

2. Al vender la mercancía

Precio de venta	\$1,500
<u>Más</u> 10% IVA Traslado	150

Precio factura	\$1,650
	=====

3. Al presentar la declaración y pagar el impuesto.

4. Al pagar la mercancía importada.

5. Al cobrar la mercancía vendida.

INVENTARIOS			
1)	1,000	1,000	(2a)

PROVEEDORES			
4)	1,000	1,000	(1)

CUENTAS POR COBRAR IVA			
1a)	100	100	(3)

BANCOS			
5)	1,650	100	(1a)
		50	(3)
		1,000	(4)

CLIENTES			
2)	1,650	1,650	(5)

VENTAS			
		1,500	(2)

IMPUESTO POR PAGAR IVA			
3)	150	150	(2)

COSTO DE VENTAS			
2a)	1,000		

En pagos anticipados la Implicación Contable sería:

MOVIMIENTO DEUDOR.- Se carga por el IVA que se liquida en aduana, motivo de las importaciones de bienes tangibles, gravadas en el IVA.

MOVIMIENTO ACREEDOR.- Se acredita por traspasos mensuales que se deberán efectuar por el total de los cargos a la cuenta IVA causado por pagar.

SALDO.- Mensualmente, deberá estar en ceros.

7. COMENTARIOS

En la elaboración de este trabajo asistí a la Asociación Nacional de Importadores y Exportadores de la República Mexicana y al solicitarle su opinión al Gerente de la misma sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativa a la Importación, me comentó que la medida de considerar como gravada la Importación para este impuesto y aparte de esto calcular éste, sobre el Impuesto General de Importación, opinaba que era anticonstitucional y que debería de ser reconsiderada, debido a que todos los productos que se fabrica

ran con productos importados sufrirían un aumento lógico de precios, propiciando con esto lógicamente una inflación que perjudicaría al país.

Esta opinión puede constatarse plenamente si vemos que en el año de 1980 la inflación alcanzó el 30% y a mediados de 1981 contamos con una inflación general del 18%.

Por lo anterior sería bueno que aparte de lo que se explicará más adelante, respecto al Decreto en el que se conceden estímulos a la maquinaria y equipo importado por medio del cual se fomenta la exportación que es únicamente para el Impuesto General de Importación, se pensará a nivel gubernamental establecer estímulos respecto al Impuesto al Valor Agregado.

C A P I T U L O I I I

EXPORTACIONES DE BIENES Y SERVICIOS

1. INTRODUCCION
2. DEFINICION
3. ACREDITAMIENTO
4. IMPLICACIONES CONTABLES
5. COMENTARIOS

1. INTRODUCCION

A comparación de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos -- Mercantiles, las ventas de exportación de bienes que estuvieron afectos a este impuesto para efectos de la Ley del IVA se encuentran exentos.

Para contrarrestar el efecto que representaba el importe del pago del ISIM el gobierno otorgaba CEDIS, explicados-anteriormente, los cuales les permitían recuperar parte de los impuestos indirectos que habían afectado a los productos vendidos en el extranjero, entre los que se encontraba el ISIM pagado durante las diferentes etapas de los procesos de producción y de distribución.

Todo lo explicado con anterioridad origina que en la actualidad y como ya se comentó gran parte del monto que se había determinado por concepto de impuestos indirectos y que se devolvían a través de los CEDIS, se ven complementados-con la implantación del IVA, por lo que para efectos de la exportación, el IVA complementa lo que antes se daba solo en los CEDIS, representando ambos un incentivo a los exportadores.

Sin embargo, en este caso todavía nos quedamos con la -

lacia de los impuestos indirectos que no fueron abrogados - por la implantación del IVA como son el Impuesto Sobre - Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, Productos de Cerveza , etc.

Considero que definitivamente la principal razón por - la cual la exportación de bienes y servicios no se conside- ra gravada para efectos del IVA, es debido a que el IVA - afecta solamente al final y para estos efectos el consumi - dor se encuentra en el extranjero.

Con este efecto se consigue de manera automática que se libere de muchos impuestos indirectos al producto mexicano que se exporta, quedando con una mayor posibilidad de - venta en el extranjero.

Sin embargo, todo lo anterior, con la idea por parte - del gobierno de que existan mayores exportaciones con este incentivo fiscal, no debemos perder de vista que este incentivo es sencillamente uno entre la gran cantidad de facto - res interrelacionados e influenciados recíprocamente que influyen para incrementar las exportaciones.

Pensar que por el solo hecho de que la exportación de

bienes y servicios esta exenta del IVA, esta va a verse - aumentada, es pensar en forma muy ingenua por parte del go bierno.

No siendo tema de este trabajo, pero que es importante mencionar, el hecho de que el gobierno debió efectuar un estudio psicológico de los exportadores, ya que aún cuando se liberó de este impuesto la exportación según datos proporcionados por el Instituto de Comercio Exterior, el saldo de la balanza comercial registró un déficit del 49 por ciento en relación con el total del año anterior.

2. DEFINICION

Para efectos del IVA se considera exportación de bienes y servicios y como consecuencia no pagará el Impuesto de:

- a) La que tenga el carácter de definitiva de acuerdo con la legislación aduanera.
- b) Cada enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país-

a quien resida en el extranjero.

- c) El uso ó goce temporal de bienes tangibles proporcionados por personas residentes en el país, siendo éste en el extranjero.
- d) El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados para residentes en el país por concepto de:
 - Asistencia Técnica.
 - Operaciones de maquila para exporta -
ción.
- e) El transporte internacional de bienes prestado por residentes en el país.
- f) El transporte aéreo de personas prestada - en el país por el 25% del servicio que se presta en México.

3. ACREDITAMIENTO

Es la operación consistente en restar del impuesto que se causa, el impuesto trasladado al contribuyente y el pago por él en la adquisición. Para que proceda el acreditamiento, deben reunirse los requisitos siguientes:

- a) Ser sujeto del impuesto.
- b) Realizar los actos ó actividades por los - que se deba pagar el gravámen.
- c) Que los bienes o servicios adquiridos sean estrictamente indispensables para la realización de los actos o actividades gravados.

Cuando se trate de automóviles, aeronaves, embarcaciones, obsequios, atenciones, etc., será acreditable el impuesto, si el gasto efectuado o las erogaciones son deducibles. En virtud de que la Exportación de Bienes o Servicios esta gravada con Tasa Cero para el pago del IVA, el acreditamiento del IVA por este concepto será del 10% del valor de los mismos, siempre y cuando se reúnan los requisitos mencionados con anterioridad.

4. IMPLICACIONES CONTABLES

Los registros contables que se presentan son un simple ejemplo por lo que pueden adicionarse como mejor parezca.

	<u>MONTO</u>	<u>IVA</u>
1. Compra de Mercancía	1,000.00	100.00
2. Venta de la Mercancía		
a. País	1,300.00	130.00
b. Exportación	300.00	30.00
3. Pago al Proveedor	1,100.00	
4. Cobro al Cliente	1,320.00	
5. Al presentar la de - claración que pagó el impuesto.		

INVENTARIOS

1)	1,000	1,000 (2a)
----	-------	------------

CUENTAS POR COBRAR
IVA

1)	100	130 (5)
2)	30	

PROVEEDORES

3)	1,100	1,100 (1)
----	-------	-----------

CLIENTES

2)	1,620	1,620 (4)
----	-------	-----------

VENTAS

		1,500 (2)
--	--	-----------

IMPUESTO POR PAGAR IVA

5)	150	150 (2)
----	-----	---------

COSTO DE VENTAS

2a)	1,000	
-----	-------	--

BANCOS

4)	1,620	1,100 (3)
		20 (5)

5. COMENTARIOS

Técnicamente todo lo anterior hace las veces de un incentivo fiscal que exenta del pago del IVA.

Ahora bien, entrando al detalle vemos que el primer punto circunscribe dos hipótesis:

- a) Que la exportación sea llevada a cabo por una empresa y,
- b) Que esta empresa sea residente en el país.

Definiendo la empresa a la manera de Marshall como la organización que combina trabajo y capital y considerando ser residente en el país, aquellas empresas que tengan uno ó varios establecimientos en el país, por todas las operaciones que en ellos se recibieran.

Aunque en la lectura de cada uno de los puntos que se comentan anteriormente, se observan que esta exención está dada a quien efectúe enajenación de bienes, prestación de servicios, (transporte internacional, transporte aéreo internacional), uso ó goce temporal de bienes, es necesario que lo

mencione otra vez.

Las hipótesis para considerar estos puntos como exportación de bienes son:

- a) La exportación que sea definitiva de acuerdo con la legislación aduanera.
- b) La enajenación ó el uso ó goce temporal de bienes intangibles, puntos "b" y "c" realizada ó proporcionada por personas residentes en el país.
- c) Aunque en el punto "d" no se hace mención expresamente a empresas, debe entenderse que esa referencia es igualmente aplicable a empresas. Ahora bien, debido al tipo de servicios que se enumeran, se presume que son robo para empresas.
- d) La transportación internacional que se mencionan en el punto "e" lógicamente se refiere a la aérea, marítima y terrestre. Respecto a ésto, la Secretaría de Hacienda publicó el 14 de marzo de 1980 el Oficio No. 361-A-9562 que se refiere a los servicios de transporte marítimo internacional y que menciona las bases sobre qué-

se debe guiar ésta, y solamente estará vigente en 1980 ya que de acuerdo con opiniones expresadas por funcionarios de la Secretaria, este criterio pasará a ser parte de la Ley ó del Reglamento.

C A P I T U L O I V

ESTIMULOS FISCALES RELACIONADOS
EN LA IMPORTACION Y EXPORTACION
DE BIENES Y SERVICIOS

Con motivo de la implantación de la Ley del Impuesto - al Valor Agregado (IVA) dentro de nuestro país, y debido a que fue dada a conocer un año antes de su entrada en vigor, fue necesario ir adecuando las sugerencias a los errores contenidos en la nueva Ley y con estas sugerencias se creó el Reglamento de dicha Ley.

Sin embargo, para adecuar y sobre todo para dejar en conciencia de todo el mundo que lo que se quiere es evitar - la inflación y entrar dentro de nuestra realidad, se crearon los estímulos fiscales, de los cuales para efectos de este trabajo, sólo se analizarán los establecidos para el fomento de las exportaciones.

El primer estímulo de este tipo fue a través del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 1980, en el que se establecen estos estímulos para los exportadores de productos manufacturados en el país.

Este estímulo se creó con la idea de garantizar el cumplimiento de los objetivos y metas que en materia de desarrollo económico nacional se han establecido, es necesario incrementar la exportación por las divisas que se generan, la mano de obra empleada en su producción y la eficiencia que a través de ella se logra en el aparato productivo del país.

Ahora bien, para tener derecho a este estímulo se deberán producir artículos en el país con un contenido nacional mínimo del 30%, teniendo derecho a un estímulo equivalente a la carga fiscal indirecta que incida en el costo de los productos exportados.

Como se menciona en el primer capítulo en el último inciso, el estímulo se otorgará a través de los CEDIS y para obtenerlo se deberá solicitar ante la Secretaría de Comercio, el otorgamiento de dicho estímulo. A esta solicitud se deberán acompañar los siguientes documentos:

- a) Copia certificada de los pedimentos o boletas aduanales de exportación.
- b) Copia de las facturas comerciales definitivas expedidas por el exportador, las cuales se referan a los productos amparados en el pedimento.

- c) Copia certificada de los pedimentos o boletas - aduanales de importación correspondientes.

- d) En su caso, comprobantes fehacientes del pago - del flete y/o seguro cuando se refiera a servi - cios prestados por empresas nacionales.

Para determinar el monto del estímulo, éste podrá ser equivalente a la carga fiscal que incida en el costo de los productos exportados y sus insumos, pudiendo también obtener la devolución de los impuestos de importación causados por los insumos incluidos en el producto exportado.

De acuerdo con las facultades que tiene la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público, determinará los productos cuya exportación originará el derecho al estímulo, además ésta - fijará por ramas o productos el porcentaje de estímulo que - corresponda, mismo que se aplicará al valor del producto - LAB (Libre a Bordo) lugar de exportación ó costo, seguro y flete si se utilizan, siendo en este último caso, empresas na - cionales de seguros y transportes.

Como se señaló anteriormente, el producto cuya exporta - ción origine el derecho al estímulo, deberá tener un mínimo del 30% de contenido nacional.

Para poder determinar dicho estímulo, se procederá como sigue:

- a) Se restará del valor del producto exportado - L.A.B. lugar de exportación ó "costo, seguro y flete", (empresas nacionales de seguros y transportes), el valor de los insumos importados incorporados al producto exportado calculando - "costo, seguro y flete", aduana de importación.
- b) El resultado obtenido en la operación anterior se dividirá entre el primer valor, o sea, el del producto exportado L.A.B. lugar de exportación- ó "costo, seguro y flete". El cociente obtenido de esta operación será el porcentaje de "contenido nacional".

En el inciso "a", se menciona el concepto "incorporados al producto exportado", esto es muy importante, ya que - esto significa que no se debe de incluir en este concepto, - el valor de los insumos importados, aún no procesados o convertidos pero no exportados por el fabricante nacional. Esto significa que para determinar el contenido nacional, deben - identificarse plenamente los valores de los productos exportados con los costos correspondientes a los insumos incorpo-

rados utilizados en su manufactura.

Los beneficios o estímulos fiscales no se otorgarán -
cuando:

1. La exportación del producto se encuentre gravada en la tarifa del Impuesto General de Exportación.
2. Se trate de productos que se han internado al país para su reparación, acondicionamiento ó transformación no sustancial.
3. Las solicitudes y sus comprobantes se presenten después de 90 días naturales de realizada la exportación.

Sin embargo, en lo anterior, la Secretaría de Comercio podrá dispensar el cumplimiento de los requisitos anteriores y en mi particular opinión, también el relativo al mismo de contenido nacional, siempre y cuando y a su juicio se contribuya sustancialmente a aumentar la exportación, con esto abriendo nuevos mercados y de esta manera propiciar el consumo de materias primas nacionales ó incrementar los niveles de ocupación.

Adicionalmente al estímulo anteriormente explicado, -
cabe destacar por su importancia el acuerdo de la Secretaría
de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial
el 2 de enero de 1980, a través del cual se concede subsidio-
a las empresas, hasta por el 100% de la tasa ad-valorem del -
gravámen establecido en la Tarifa del Impuesto General de Im-
portación, por las importaciones que se realicen correspondi-
entes a maquinaria y equipo destinado a producir manufacturas
de exportación.

Dicho subsidio beneficia exclusivamente a las importacio-
nes de maquinaria y equipo para uso exclusivo y directo de -
las empresas que realicen la importación, siempre que demues-
tren que dichos bienes no se producen en el país; sujeto -
aparte de lo anterior a lo siguiente:

- a) Que la maquinaria y equipo importados se encuen-
tren relacionados en forma directa con la produc-
ción de manufacturas de exportación.
- b) Que por medio de la importación exista la tenden-
cia a incrementar el volúmen y valor de las ex -
portaciones que se realicen.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de-

la Dirección General de Promoción Fiscal, aplicará este beneficio, siempre que las empresas exporten por el monto y con los incrementos que en cada caso fije la Dirección, los cuales deberán ser demostrados dentro de los dos días siguientes a la fecha de importación de la maquinaria y/o equipo de acuerdo con el cuadro que a continuación se muestra.

M O N T O S D E E X P O R T A C I O N

INCREMENTO DEL VOLUMEN DE EX- PORTACION, %	50% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %	100% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %	200% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %
10	40	50	70
15	45	55	75
10	50	60	80

Cuando el solicitante se encuentre realizando programas de exportación permanente, los montos ó incrementos antes mencionados se computarán en adición a sus programas de ex-

portación. Esto significa que este subsidio es efectivamente un incremento a sus exportaciones.

Cuando las empresas inicien por primera vez la actividad exportadora, la Dirección General de Promoción Fiscal aplicará el beneficio de que se trate, siempre que demuestren dentro de los 18 meses siguientes a la fecha de importación de la maquinaria y/o equipo haber realizado exportaciones por los montos que en cada caso fije la propia Dirección, de acuerdo con el cuadro que a continuación se observa:

M O N T O S D E E X P O R T A C I O N

50% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %	100% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %	200% VALOR DE LA MERCANCIA IMPOR- TADA. %
50	60	80
60	70	90

Adicionalmente a lo anterior y de conformidad con el artículo 6o. de dicho acuerdo, la mencionada Dirección esta facultada para otorgar hasta un 20% adicional de subsidio a las empresas que se encuentren localizadas en las zonas I y II a que se refiere el "Decreto pero el que se Establecen Zonas Geográficas pero la Ejecución del Programa de Estímulos para la desconcentración Territorial de las Actividades Industriales previstas en el Plan Nacional de Desarrollo Urbano" y que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de febrero de 1979.

Ahondando en ésto, mencionaré que la Zona I se llama de Estímulos Preferenciales y la Zona II de Prioridades Estatales y en el siguiente cuadro se observa su distribución.

	<u>Municipios</u>	<u>Entidades Federativas</u>
IA Desarrollo	1	Guerrero
Portuario	1	Michoacán
<u>I ESTIMULOS</u>	9	Oaxaca
<u>PREFERENTES</u>	10	Veracruz
	<hr/>	
	24	
IB Desarrollo		Aguascalientes, Baja California,
Urbano In-	99	Campeche, Coahuila, Chihuahua ,
dustrial		Chiapas, Durango, Gto, Jalisco,
		Oaxaca, Querétaro, Quintana Roo ,
		San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora,
		Tabasco, Tamaulipas, Veracruz ,
		Yucatán y Zacatecas.

En igual forma todos los interesados en que se les -
otorguen subsidios presentarán una solicitud por cuádruplica -
do en la multicitada Dirección, acompañando debidamente re -
suelto y con todos sus anexos respectivos, el cuestionario -
que dicha dirección proporcionará y en su caso, copia del -
permiso de importación respectivo.

Lógicamente todos los solicitantes de este último subsi -
dio deberán acreditar que cumplen con todos los requisitos y
condiciones previstas por el otorgamiento y disfrute de este
subsidio. Entre estos lógicamente se encuentran incluidos -
en las zonas mencionadas.

C O N C L U S I O N E S

La Ley del Impuesto al Valor Agregado es un ordenamiento que precisamente por ser nueva va a tener en el futuro -- demasiados cambios, inclusive, considero que dentro de poco tiempo, dicha Ley deberá cambiar casi en toda su estructura.

Lógicamente, los capítulos que toqué en este trabajo, por el desarrollo que tiene el país y por ser de evolución -- constante, no es difícil que en un futuro muy cercano -- la estructura completa de los capítulos y en especial -- de este trabajo queden obsoletos.

Sin embargo y aunque sabía de antemano que esta situación iba a ocurrir, decidí realizar este trabajo con la necesidad de hacer un estudio un poco más profundo sobre este tema.

B I B L I O G R A F Í A

SANTILLAN TISCAREÑO, LIC. EDUARDO.

"Exenciones y Estímulos Fiscales Sobre el Impuesto al Valor Agregado", Editores Asociados Mexicanos, S. A. (EDAMEX) 1980. La Edición México, D.F.

DOMINGUEZ MOTO, C.P. ENRIQUE.

LOMELIN MARTINEZ, C.P. ARTURO

DOMINGUEZ MOTA, C.P. LUIS.

"Ley y Reglamento Comentados del Impuesto al Valor - Agregado 1980". Dofiscal Editores 1980, 2a. Edición, México D.F.

RUIZ PEREZ, LIC. TOMAS.

"Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, segunda sala del Tribunal Fiscal del Estado. Editorial-América 1980. Año III Número 6 Cd. Satélite, Naucálpán, México.

CALVO LANGARICA, C.P. CESAR.

"Estudio Contable de los Impuestos" Publicaciones Administrativas y Contables, S.A. 1980. 9a. Edición. - México. d.f.

TECNOS EDITORES, S.A.

"Manual de Estímulos Fiscales a la Actividad Industrial". Boletín Informativo. Boletines 1 al 12, 1980-1981, México, D.F.

GOSSLER NAVARRO CENICEROS Y CIA, S.A.
DEPARTAMENTO FISCAL
Boletín Fiscal, Boletines del 1/80 al 21/80, 1980. -
México, D.F.

DESPACHO ROBERTO CASAS ALATRISTE
DEPARTAMENTO FISCAL.
"IVA, Seminario sobre el Impuesto al Valor Agregado"
1979. México D.F.

DESPACHO ROBERTO CASAS ALATRISTE
DEPARTAMENTO FISCAL
"Implicaciones Prácticas del IVA y Declaraciones -
del ISR de las Empresas" 1980. Guadalajara, Jal.

CALVO NICOLAO, LIC. Y C.P. ENRIQUE
VARGAS AGUILAR C.P. ENRIQUE
"Seminario Fiscal 1980. Editorial THEMIS, Edición -
1980, México, D.F.

CALVO NICOLAO, LIC. Y C.P. ENRIQUE
VARGAS AGUILAR, C.P. ENRIQUE .
Sumario Fiscal 1981, Editorial THEMIS, Edición 1981-
México, D.F.

