

287
79



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

Antecedentes, Análisis y Efectos Financieros y Contables del Impuesto al Valor Agregado en México.

Seminario de Investigación Contable

Q u e p r e s e n t a :

MARGARITA GUERRA MARRIN

Para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

Director del Seminario: C.P. Arturo Elizondo López

México, D. F.

1982



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.

I N D I C E

INTRODUCCION	I
PRIMERA PARTE: ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.	
CAPITULO 1: SIGNIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	
1.1 GENERALIDADES SOBRE IMPUESTOS	1
1.1.1 Fundamento Constitucional de los Impuestos en México.	1
1.1.2 Principios Teóricos de los Impuestos	3
1.1.3 Elementos de los Impuestos	4
1.1.4 Clasificación de los Impuestos	6
1.2 IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES	7
1.2.1 Antecedentes	7
1.2.2 Características	8
1.2.3 Estructura de la Ley	10
1.2.4 Ventajas e Inconvenientes	13
1.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)	15
1.3.1 Naturaleza del Impuesto al Valor Agregado ...	15
1.3.2 Alcance General del Impuesto al Valor Agregado	18
1.3.3 Definición	19
1.3.4 Enfoques	19
1.3.5 Características	21
1.3.6 Comparación entre el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto al Valor Agregado .	24
CAPITULO 2: ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO.	
2.1 ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	26
2.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA	28
2.3 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN FRANCIA	33

2.4 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN JAPON	38
2.5 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN ESTADOS UNIDOS ..	39
2.6 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA FEDERAL ALEMANA	41
2.7 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BELGICA	44
2.7.1 Recaudación	45
2.7.2 Incidencia	45
2.8 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAISES EN DESARROLLO	46

CAPITULO 3: TRAYECTORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

3.1 ANTEPROYECTO DE LEY DE 1968	50
3.2 EXPLICACION DEL ANTEPROYECTO DE LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS	55
3.3 ENCUESTA SOBRE EFECTOS DEL ANTEPROYECTO DE LA LEY FEDERAL DE IMPUESTO SOBRE EGRESOS	61
3.3.1 Inconvenientes del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles	61
3.3.2 Solución al Problema	62
3.3.3 Objetivo de la Encuesta	63
3.4 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA INICIATIVA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	65

SEGUNDA PARTE: ANALISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO.

CAPITULO 4: ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.1 ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	74
4.2 DISPOSICIONES GENERALES	77
4.2.1 Del Sujeto	78
4.2.2 Del Objeto	78
4.2.3 De la Tasa	79
4.2.4 Traslación	79
4.2.5 Del Pago	79
4.2.6 Lugar de Pago	80
4.2.7 Acreditamiento	83

4.2.8	Procedimiento para el Cálculo del Impuesto .	84
4.2.9	Momento de causación	85
4.2.10	SalDOS a Favor del Contribuyente	85
4.2.11	De los Descuentos, Bonificaciones y Devoluciones	86
4.3	DE LA ENAJENACION	87
4.3.1	Exenciones	89
4.3.2	Enajenaciones que se consideran efectuadas en el País	90
4.3.3	Momento de Causación	91
4.3.4	Determinación de la Base Gravable por Enajena ción de Bienes	91
4.4	DE LA PRESTACION DE SERVICIOS	92
4.4.1	Exenciones	94
4.4.2	Servicios que se consideran prestados en el País	96
4.4.3	Momento de Causación	96
4.4.4	Determinación de la base gravable por prestacion de Servicios	97
4.5	DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	98
4.5.1	Exenciones	99
4.5.2	Uso o goce de bienes que se consideran concedidos en el país	100
4.5.3	Momento de Causación	100
4.5.4	Determinación de la base gravable por permitir el uso o goce de bienes	100
4.6	DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS	101
4.6.1	Exenciones	102
4.6.2	Momento de Causación	102
4.6.3	Determinación de la base gravable por Importaciones	104
4.6.4	Pago del Impuesto	104
4.7	DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS	105
4.7.1	Del Acreditamiento y de la opción para soli citar la devolución	107
4.7.2	Del valor de la Exportación de los bienes o servicios	107

4.8 DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	108
4.8.1 Registro Federal de Causantes	108
4.8.2 Registros Contables	109
4.8.3 Expedición de Documentos	109
4.8.4 Presentación de Declaraciones	110
4.8.5 Representantes de no Residentes	111
4.8.6 Del Pago del Impuesto por actos accidentales gravados	111
4.8.7 De los causantes menores	111
4.9 DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES	115
4.10 INTERPOSICION DE RECURSOS ANTE LAS AUTORIDADES ..	115
4.10.1 Reglas Generales	116
4.11 DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	118
4.12 ARTICULOS TRANSITORIOS	119
4.13 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	122
4.13.1 Disposiciones Generales	122
4.13.2 Enajenación de Bienes	128
4.13.3 De la Prestación de Servicios	130
4.13.4 Del uso e goce Temporal de Bienes	132
4.13.5 Importación de Bienes y Servicios	132
4.13.6 De la Exportación de Bienes y Servicios ...	133
4.13.7 De las Obligaciones de los Contribuyentes .	134
4.13.8 DE las Facultades de las Autoridades	136
4.13.9 Artículos Transitorios	137
4.14 EXPOSICION DE MOTIVOS DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	142

**TERCERA PARTE: EFECTOS FINANCIEROS Y CONTABLES DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO.**

**CAPITULO 5: EFECTOS FINANCIEROS DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO.**

5.1 ASPECTO GENERAL DE LA INFLACION	145
5.1.1 Concepto	145
5.1.2 Principales Teorías sobre la Inflación	146
5.1.3 Tipos de Inflación	150

5.1.4 Causas de la Inflación	154
5.1.5 Antecedentes de la Inflación en México	155
5.1.6 Algunas Causas de la Inflación en México ...	157
5.1.7 Efectos de la Inflación	159
5.1.8 Algunos Efectos de la Inflación en México ..	160
5.1.9 La Inflación y el Aspecto Tributario	161
5.1.10 El Impuesto al Valor Agregado en el proceso Inflacionario	163

**CAPITULO 6: EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN MEXICO.**

6.1 CONTABILIDAD Y SEPARACION DE OPERACIONES	170
6.1.1 Obligaciones de los Causantes	170
6.1.2 Cuentas de Mayor para el Registro Contable del Impuesto al Valor Agregado	173
6.2 AUDITORIA DE UN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	176
6.3 EJEMPLOS PRACTICOS	179

CONCLUSIONES	183
BIBLIOGRAFIA	187
INDICE DE CUADROS	191

I N T R O D U C C I O N

La presente investigación tiene por objeto el estudio de un Impuesto que forma parte de la llamada Reforma Administrativa del Gobierno Federal.

La implantación del Impuesto al Valor Agregado, que es un tipo de imposición aparentemente nuevo en México, ha despertado el interés de conocer detalladamente el aspecto fiscal que rige en nuestro país.

Esta investigación se conforma de tres partes fundamentales. La primera que se refiere a los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en México, y que incluye una pequeña introducción al conocimiento tributario, como es el origen de los impuestos, su definición y una respuesta a la constante pregunta de los contribuyentes acerca del porqué deben pagarlos. Se hace mención de algunas características fundamentales del anterior Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, con el fin de poder comparar los aspectos más importantes de éste y del Impuesto al Valor Agregado que rige ya en nuestro país.

Antes de su implantación, las autoridades fiscales sometieron a estudio este sistema impositivo, tomando en consideración algunos efectos que ha originado en otras naciones, por lo que se presenta un panorama general del Impuesto al Valor Agregado en los países miembros de la Comunidad Económica Europea.

Como sabemos, el Impuesto al Valor Agregado en México no es algo nuevo. En 1968 se hizo un anteproyecto de Ley que sintetizaba las posibles ventajas que este impuesto podría traer a nuestro país, inclusive la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizó encuestas y programas de trabajo que posteriormente sirvieron para establecer un proyecto que fué aprobado en 1978, y que en diciembre de 1979 fué publicado para que entrara en vigor el 1o. de enero de 1980.

Una segunda parte constituye un análisis detallado de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se presenta junto con ésta su reglamento y algunas modificaciones que se han venido haciendo, inclusive antes de que entrara en vigor.

Los efectos financieros y contables forman la tercera parte de esta investigación. Se hace referencia a uno de los problemas económicos que estamos viviendo actualmente: la Inflación, y como el Impuesto al Valor Agregado afectó a nuestra economía.

Por último, se mencionan algunos efectos que este gravamen ha provocado en los sistemas contables de los contribuyentes.

Una de mis experiencias más hermosas dentro de la carrera de Licenciado en Contaduría, ha sido el desarrollo de esta investigación que me ha permitido, adquirir conocimientos de esta área fiscal tan importante para el desarrollo profesional de la Contaduría.

La Autora

PRIMERA PARTE:

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

CAPITULO 1:

SIGNIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO 2:

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO

CAPITULO 3:

TRAYECTORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

CAPITULO I SIGNIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.1 GENERALIDADES SOBRE IMPUESTOS.

Para poder entender el significado de un impuesto, creo necesario estudiar en forma general, su fundamento legal, sus elementos, algunos principios teóricos y su clasificación, y así comprender la razón de ser de los impuestos.

1.1.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO.

El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto por que la ley le impone esa obligación "Son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." (Art. 31 Frac. IV Constitucional).

El Estado o Municipio para cubrir los gastos públicos se sirve de los ingresos, que se clasifican en dos grupos:

1. Ingresos Ordinarios: Son aquellos que se perciben regularmente, en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios, entre éstos se cuenta con:

- a) Los Impuestos.
- b) Los Derechos.
- c) Los Productos.
- d) Los Aprovechamientos.

2. Ingresos Extraordinarios: Son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, défi-

cit, etc. Son ejemplos de éstos:

- a) Impuestos Extraordinarios.
- b) Derechos Extraordinarios.
- c) Contribuciones.
- d) Empréstitos.
- e) Emisión de Moneda.
- f) Expropiación.

De los ingresos del Estado, el más importante por su contribución al gasto público son los Impuestos.

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

Pero ¿por qué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de sus ingresos, o de su fortuna lo que constituye para ellos un sacrificio?

El único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado para realizar tareas y atribuciones a su cargo impuestas por la colectividad, necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: "La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tienen potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere." (Citado por Flores pag. 124).

1.1.2 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS.

El economista inglés Adam Smith, estudió los impuestos y estableció cuatro principios fundamentales que ha llamado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

1. Principio de Justicia.

Los impuestos deben ser justos y equitativos. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad.

El principio de generalidad procura que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto. La uniformidad del impuesto quiere decir que todos deben ser iguales frente al impuesto. El principio de uniformidad no puede realizarse plenamente por medio de un impuesto único, requiere la combinación necesariamente de diversas clases de gravámenes en un sistema, en el que los defectos de unos se corrijan por la acción de otros.

2. Principio de Certidumbre.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas.

Gastón Jéze, analizando este principio, dice que debe ser desarrollado en la siguiente forma:

a) Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben -- contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

b) Los contribuyentes deben tener los medios de conocer -- fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afectan. Las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no solo -- por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, -- sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera --

que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; es conveniente que al darlas a conocer, se precise -- cuales son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes, con el objeto de evitar -- violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia.

c) Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

d) Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, -- porque es menos incierto.

e) La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

3. Principio de Comodidad.

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma -- en las que es mas probable que convenga su pago al contribuyente.

4. Principio de Economía.

Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia -- de lo que se recauda y lo que ingresa al Tesoro Público del Estado sea lo más pequeña posible.

1.1.3 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

1. Sujeto.

En toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un -- sujeto activo y un sujeto pasivo.

Los sujetos activos son, dentro de la organización del Estado Mexicano, la Federación, las Entidades locales y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria, porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos.

Sujeto Pasivo: "Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto." (Citado por Flores pag. 52).

El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación define al sujeto pasivo: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal."

Dentro de la relación tributaria existe otra figura no incluida dentro del texto legal y es el Pagador del Impuesto, siendo aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen en virtud de que su economía es la que resulta afectada con el pago.

2. Objeto.

Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

3. Base del Impuesto.

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

4. Unidad Fiscal o Unidad del Impuesto.

Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la cual la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.

5. Cuota del Impuesto.

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

6. Tarifas.

Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes,-

para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

7. Catastro Tributario o Padrón.

Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utilizan para llevar el control de los sujetos de impuestos que se perciben periódicamente.

8. Causa o Fundamento del Impuesto.

Es el motivo por el que se cobran los impuestos.

9. Fuente del Impuesto.

Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.

1.1.4 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos.

Los directos son aquellos que afectan el patrimonio de quien los paga. Siendo un ejemplo de ellos el impuesto sobre la renta que cubren las personas sobre sus sueldos.

La característica de los impuestos indirectos es que no afectan el patrimonio de quien los paga, pues lo pueden trasladar (o repercutir, como comúnmente se dice), a otras personas, sea dentro del precio de las mercancías o servicios, o bien mediante un cobro explícito adicional al precio.

Entre los impuestos indirectos existen los que gravan la producción, como por ejemplo el impuesto sobre tabacos labrados que el fabricante paga mediante estampillas que adhiere a las cajetillas y cuyo importe recupera mediante el incremento del precio de venta.

Otros impuestos indirectos gravan el consumo y son ejemplos de ellos el "Sales Tax" implantado por muchos estados en Norteamérica, o el de Ingresos Mercantiles que se pagaba en México. En nuestro país, desde el aumento de la tasa 3% al 4%, en 1973, cada vez es más común que los comerciantes trasladen o repercutan este impuesto a los compradores, mientras que antes de esa subida o cambio lo más común era que recuperaran el impuesto cobrandolo dentro del precio de lo adquirido.

1.2 IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

1.2.1. ANTECEDENTES.

El 10. de enero de 1948 se implantó en México el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, que tenía el propósito de sustituir a los impuestos que gravaban a la industria y al comercio -- dentro de la Ley Federal del Timbre, así como suprimir los gravámenes sobre patente o sobre giros comerciales que existían en las diversas entidades federativas del país cuyas tasas y tratamientos diferentes hacían difícil para el causante el cumplir con sus obligaciones fiscales.

Con el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se trató de establecer un impuesto sencillo y de fácil administración, con una sola tasa que afectara todas y cada una de las etapas de industrialización o de comercialización de bienes o servicios, siempre que tales operaciones fueran de carácter mercantil.

Al igual que cualquier Ley Impositiva, este impuesto sufrió innumerables reformas, entre las cuales destaca la de 1971 en que se estableció la tasa especial del 10% con el propósito de igualar la carga fiscal de productos de consumo necesario con la de -

ciertos productos suntuarios, que por sus pocas etapas de comercialización resultaban menos gravados que aquellos que tenían un proceso de comercialización más largo. "Conviene resaltar que en 1971, la tasa general del 3% en varias etapas, se consideró equivalente a la especial del 10%." (citado por Araujo. SHCP).

Otras reformas importantes fueron: en 1973, nace la tasa del 4% ; en 1974, nacen las tasas del 5%, 15%, 30% ; y en 1978 nace la tasa del 7%.

1.2.2 CARACTERISTICAS.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles presentaba — las siguientes características:

1. Impuesto a las Ventas.

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

2. Indirecto.

Por sus características de indirecto, el contribuyente es solo un medio para que el impuesto recaida en el consumidor final, quien paga su importe aún cuando vaya disimulado en el precio.

"Se aclara que la repercusión del impuesto a los consumidores, es una característica esencial de los gravámenes indirectos de este tipo." (Citado por Araujo. SHCP).

3. De Caracter General.

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

4. Grava todas las etapas.

Afecta todas las etapas de la producción o de la comercialización de bienes o servicios.

5. Acumulativo.

Tiene efectos acumulativos o en cascada, esto es, el gravamen forma parte de los costos del producto y en consecuencia, se paga el impuesto sobre impuestos ya causados. Por ello, su regresividad es más notable ya que afecta en mayor proporción a quienes tienen menor capacidad contributiva, particularmente en los casos de productos de primera necesidad no exentos, cuyo proceso de comercialización y en algunos casos de producción, es más largo; aunque esto se trató de combatir con el establecimiento de tasas especiales que afectan ciertos servicios no fundamentales o bienes no indispensables o tradicionalmente de importación, el objetivo no se logró totalmente, pues además de la problemática administrativa que originó la multiplicación a seis tasas, se incrementó el contrabando por el monto tan elevado del impuesto resultante.

6. No Neutral.

Rompe la neutralidad, porque permite que bienes similares tengan una carga fiscal diferente en razón del número de etapas de producción o de comercialización, lo que ha llevado a ciertas empresas de mayores recursos a integrarse verticalmente para reducir esas etapas y abatir la carga fiscal, con notorio perjuicio de las empresas de menor capacidad económica imposibilitadas para integrarse en esa forma.

7. Impreciso en su Monto en casos de Exportación.

Resulta prácticamente imposible determinar la carga real-impositiva que incide sobre los bienes exportados. El Gobierno-

Federal, con el propósito de incentivar la exportación, estableció el certificado de devolución de impuestos (CEDI) cuyo otorgamiento a nadie satisface y representa una gran complejidad administrativa por la dificultad que implica el estimar el monto de impuestos indirectos a devolver.

8. Discriminación de Productos Nacionales.

Discrimina los productos nacionales en relación con los importados, al no afectar a estos últimos con un impuesto equivalente al momento de su internación. Esto origina que los productos nacionales tengan una carga fiscal mucho mayor que los artículos importados.

9. Posibilita la Evasión.

Su estructura posibilita la evasión, pues la mecánica del impuesto no obliga la existencia de correlación entre las enajenaciones de un contribuyente y las adquisiciones de otro, siendo -- sus efectos totales sobre la carga impositiva de la etapa en que ocurre.

10. Difícil de Administrar.

Su administración, inicialmente sencilla, se ha complicado con la multiplicidad de exenciones y con la clasificación de los productos o servicios en las tasas especiales.

1.2.3 ESTRUCTURA DE LA LEY.

1. Del Objeto:

La ley grava los ingresos de carácter mercantil que se obtengan principalmente por: (Art. 10.)

- a) Enajenación de Bienes.
- b) Arrendamiento de Bienes.
- c) Prestación de Servicios.

d) Comisiones y Mediciones Mercantiles.

e) Ventas con reserva de Dominio.

2. Del Sujeto:

Es la persona física o moral que habitualmente obtiene ingresos por los conceptos expresados en el párrafo anterior. (Artículo 10.)

3. De la Base:

Se haya constituida por las percepciones en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, títulos de crédito y a crédito en libros, que se obtengan como resultado de las operaciones gravadas, en el momento en que se efectúan, incluyendo intereses o cualquier otra prestación que las aumente. (Art. 20. y 30.)

4. De la Tasa:

El impuesto es de carácter federal, la tasa general del impuesto era del 4% sobre el monto total de los ingresos gravables. Las tasas especiales del impuesto eran de 5, 10, 15 y 30 por ciento, que se aplicaban sobre el monto total de los ingresos gravables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, celebraba con los estados de la República, convenios de coordinación con respecto al impuesto sobre ingresos mercantiles, a condición de que no mantuvieran en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los autorizados por la Ley y en el respectivo convenio.

Los Estados que se coordinaron con la Federación, y el Distrito Federal, percibieron el 45% de lo recaudado en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa general de 4% y las especiales de 5%, 10%, 15% y 30%, así como de los recargos y multas correspondientes.

5. Del Pago:

Los sujetos del gravamen tenían la obligación de empadronarse en la oficina recaudadora de su jurisdicción y presentar -- sus declaraciones del primero al veinte de cada mes y realizar a la vez el pago total del impuesto y otros recargos, si es que los hay. (Art. 38 y 41).

6. De las Exenciones:

Pueden ser clasificadas en dos grupos:

a) Las que abarcan todas las etapas del proceso productivo y distributivo hasta llegar al consumidor final, ejemplo, maíz, frijo, etc. (en general artículos de consumo necesario).

b) Las que solo se aplican a algunas etapas del proceso -- como en algunos artículos de producción, explotación o venta de -- primera mano, siempre que estén gravados por otros impuestos federales y que no sufran modificación posterior a la aplicación de -- tales impuestos. (Art. 18)

7. De las Exportaciones e Importaciones:

Por acuerdo de la Federación (publicado en el Diario Oficial del 27 de septiembre de 1961), las exportaciones recibieron subsidio por el total del impuesto de productos importados, no fabricados en el país y que integraban a lo sumo el 20% del costo -- directo de los artículos de exportación; además las exportaciones se hallaban exentas de la cuota federal.

Las importaciones recibían el impacto de la tasa al entrar a territorio nacional y solo en las etapas por las cuales pasara dentro del mismo.

Hemos estudiado en forma general, la importancia que en su época tuvo el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. Considero necesario mencionar algunas ventajas y desventajas del mismo con el

fin de comprender, desde el punto de vista de las autoridades fiscales, el cambio de sistema impositivo que actualmente impera en nuestro país.

1.2.4 VENTAJAS E INCONVENIENTES DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles representaba una de las principales fuentes de ingresos de la Federación con un costo de recaudación relativamente bajo. Era un impuesto acumulativo "en cascada", gravaba todas las etapas de producción-distribución comercialización, aumentando la incidencia del impuesto sobre el valor final del bien.

Entre las características a este tipo de imposición podemos recordar:

1. Las relativas a la inequidad fiscal del sistema, a causa de la desigualdad de carga de éste, creada o consentida, sin motivos financieramente válidos.

2. «Otra crítica relacionada con la anterior, desde otro punto de vista, es la que se refiere a los efectos económicos distorsionantes de un impuesto, que trata con favor a las empresas integradas y grava más duramente a aquellas especializadas, favoreciendo la concentración innatural de las empresas industriales y comerciales (y por lo tanto los monopolios y los oligopolios), -- obstaculizando la racional división del trabajo entre las empresas, estimulando el recurso a complicadas fórmulas jurídicas, para presentar bajo formas fiscalmente más convenientes las relaciones comerciales entre empresas determinadas.» (Citado por Mattig 110 pag. 4).

Los impuestos acumulativos en cascada, gravan además de los bienes de consumo, todos los bienes instrumentales, los bienes directos como los capitales fijos y circulantes, con la única excep-

ción del capital-salario. Por lo tanto, el sistema del impuesto acumulativo no sólo distorsiona el curso natural de los intercambios en general, sino que también crea un incentivo artificial a las concentraciones verticales.

1. Ventajas.

a) Certeza del impuesto, pues al aplicarse a todas las transacciones, no se plantean problemas de delimitación del objeto del gravamen, como tampoco cabe discusión sobre el sujeto pasivo del impuesto.

b) Economía en la recaudación del impuesto y posibilidad de obtener el rendimiento máximo a una tasa dada; o bien aplicar una tasa reducida para lograr una recaudación dada.

c) La traslación del impuesto es fácil, ya que por recaer sobre todas las empresas.

d) Elimina los intermediarios en el ciclo productivo-distributivo.

e) Proporciona una elevada recaudación con una tasa relativamente reducida.

f) Requiere de una organización administrativa sencilla para el contribuyente y para las autoridades fiscales.

g) La creación de tratos preferenciales y la concesión de exenciones de determinados sectores no crea problemas de aplicación del tributo.

h) No requiere de una contabilidad detallada por parte del contribuyente.

2. Desventajas.

a) No es uniforme en su carga, al alterar la distribución económica de los recursos.

b) Tampoco es neutral en sus efectos sobre la producción y distribución, pues la exigencia del impuesto en cada transacción impulsa a la integración empresarial.

c) El impuesto en cascada no evita las distorsiones fiscales, porque el cálculo de la presión tributaria que recae sobre cada producto es difícil, y aboca a una discriminación fiscal que afecta a las importaciones y exportaciones, por no poderse calcular con exactitud el importe de los derechos desgravatorios a la exportación ni el de los derechos compensatorios que deben aplicarse en la importación.

d) Atenta en forma general, contra los principios de: equidad, neutralidad, generalidad y transparencia fiscal (la transparencia fiscal consiste en conocer inmediatamente y en cualquier momento de su ciclo productivo o distributivo el monto exacto del impuesto ya acreditado para cada bien o servicio.).

1.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.3.1 NATURALEZA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Aun cuando los impuestos generales sobre ventas difieren en cuanto a su alcance, la etapa en que se recaudan sus tasas, la estructura de las mismas y otras características, existen ciertas variedades reconocibles que se han adoptado tanto en los países desarrollados como en los países en desarrollo.

"Para propósitos de análisis, se pueden clasificar como sigue:

- a) Impuestos al volumen de negocios en etapas múltiples.
- b) Impuestos en una sola etapa al nivel de menudeo, mayoreo o producción.
- c) Impuestos híbridos menudeo/mayoreo.
- d) Impuestos al valor agregado llevados al nivel mayoreo o producción." (Citado por Forzecansky pag.).

Según su concepto legal, los impuestos a las ventas sólo se-

aplican a la transferencia de bienes; cuando se amplian a los servicios por lo general, tiene que crearse una legislación suplementaria que identifique los servicios sujetos de impuesto.

Un impuesto al valor agregado es un gravamen al valor que --añaden las empresas a los bienes y servicios en cada etapa del --proceso de producción y distribución. Los principales ingredientes del valor agregado son los sueldos y salarios pagados y las utilidades devengadas antes del pago del impuesto sobre la renta-- otros elementos son otros excluyendo el impuesto sobre ingresos, rentas, regalías e intereses. (Ver cuadro 1).

Aun cuando el impuesto que debe pagar cada empresa podría --dirse por el monto total (neto) de cada uno de estos diferentes -- renglones, lo que se utiliza universalmente es la técnica de sustracción. Esto puede funcionar de las siguientes formas:

a) Deduciendo las compras de bienes y servicios de las ventas netas y gravando el saldo.

b) Por el método de la bonificación fiscal, cuyo uso está --mas generalizado, contraponen el impuesto pagado sobre compras con el impuesto pagadero sobre ventas.

A diferencia de un impuesto en "cascada" aplicable al valor--total de un producto en sus múltiples etapas del proceso de producción y distribución, el IVA solo grava en cada etapa el incremento en el valor adquirido por el producto desde su última transacción gravable. Al final de la cadena, el monto total del impuesto pagado sobre una mercancía, es sólo una función de la tasa impositiva y del precio final de la mercancía, independientemente del número de etapas por las que ha pasado.

Lo que se ha recaudado en pagos fraccionales es equivalente a un impuesto sobre el valor del producto final recaudado en una sola etapa.

COMPONENTES DEL VALOR BRUTO DE LA PRODUCCION DE UN BIEN EN UNA UNIDAD PRODUCTIVA

INSUMOS		COMPRADOS		VALOR			AGREGADO			
MATERIAS PRIMAS	ENERGIA Y COMBUSTIBLE	P U B L I C I D A D	E N V A S E S	SUELDOS Y SALARIOS	P R E S T A C I O N E S	R E N T A S	I N T E R E S E S	U T I L I D A D B R U T A	I M P U E S T O S	I N D I R E C T O S

Quadro 1
Valor Bruto de la Producción o Precio de Venta.

Fuente: Revista Ejecutivos de Finanzas.

El tratamiento que se da a los bienes de capital varía según el tipo de IVA utilizado.

Un n IVA que se aplica solo durante la etapa de fabricación o venta al mayoreo tiene la desventaja de la interferencia con -- los procesos de mercado en el mismo grado que uno que cubra todos los sectores de la economía, incluyendo el comercio al menudeo y los servicios. Mientras alguna etapa permanezca fuera del alcance del impuesto, pueden surgir algunas distorsiones de los incentivos restantes a las empresas para integrarse hacia adelante o hacia atrás.

De acuerdo con el sistema más generalizado, el impuesto que debe pagar una empresa se calcula de la siguiente manera: A la tasa impositiva de las ventas totales de un período, se deduce la cifra resultante del impuesto pagado por sus compras de bienes intermedios y equipo de capital.

"En este procedimiento es obligatorio mostrar en las facturas el monto del impuesto pagado por el valor agregado en etapas anteriores. De esta forma se acumula una cadena continua de bonificaciones fiscales a medida que el producto se va moviendo a través del proceso de producción y distribución hasta que el producto se termina y llega a manos del consumidor final." (citado por Forzecansky pag.).

1.3.2 ALCANCE GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El alcance del Impuesto al Valor Agregado generalmente se refiere tanto a transacciones como a sujetos gravables.

"Por definición, los sujetos gravables incluyen productores (tanto industriales como artesanales), importadores de bienes gravables y en ocasiones comerciantes y empresas de servicios, si estos son sujetos del gravamen. La minería, que no está gravada en Brasil, generalmente se incluye dentro de la producción indus-

trial. La industria de la construcción generalmente se considera una actividad de servicios y se grava como tal. El tratamiento de los servicios públicos varía, pero en su mayoría se dejan fuera del alcance del impuesto o reciben exenciones específicas. (Citado por Forzecansky pag.).

1.3.3. DEFINICION.

El valor agregado es un concepto que se emplea en teoría económica para estimar la porción de valor que se crea en cada una de las etapas que atraviesa la producción de un bien o servicio. En él se basa el cómputo del producto interno bruto (PIB) . Comprende sueldos, salarios, intereses, rentas, utilidades netas y depreciación.

Grava solo el valor que se añade en cada una de las fases que componen el ciclo económico de producción de los bienes y servicios hasta su distribución final, a diferencia de otros impuestos a las ventas, que gravan el valor total del producto cada vez que concurre al mercado a lo largo de todo el proceso de producción y distribución.

En su aplicación se utiliza un mecanismo de deducciones, -- por el cual se determina la base gravable como el valor que se genera en cada etapa, en lugar del valor total del bien. Al final del proceso de producción, el monto del impuesto pagado está en función solo del valor creado durante él, con lo que se evita la multiplicación que ocasiona un efecto en cascada.

1.3.4 ENFOQUES DEL IMPUESTO.

Existen varias maneras de aplicar el impuesto al valor agregado. Desde el punto de vista microeconómico, el impuesto debe-

gravar la diferencia entre el ingreso bruto por venta de mercancías o servicios en una etapa del proceso de producción y/o distribución y el costo de compra de materia prima, productos indirectos, productos semielaborados, servicios y activos fijos agregados al bien.

En el sentido macroeconómico el IVA se considera un impuesto indirecto cuya base debe ser el valor total del consumo final de bienes y servicios de la economía en su conjunto.

Otra distinción, atiende a las diferencias en el trato impositivo dado a los bienes de capital. Así, se obtienen tres variantes: la variante producto, la variante ingreso, y la variante consumo. Los efectos del impuesto son distintos en cada caso.

En una economía que no incluya el sector externo, estos enfoques pueden ilustrarse por las siguientes ecuaciones de la contabilidad nacional:

1. Enfoque Producto:

En el IVA con enfoque en el producto, la base conceptual es el producto interno bruto (PIB), que se puede expresar así:

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

Donde el consumo más la inversión, equivale a los salarios, las utilidades y la depreciación. Esta modalidad no permite que la inversión sea deducida de la base del impuesto.

2. Enfoque Ingreso:

El enfoque ingreso, permite deducir de la base del impuesto sólo la depreciación de todos los activos tanto nuevos como usados, lo que equivale a gravar los salarios y las utilidades.

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

3. Enfoque Consumo:

Permite la deducción inmediata del valor total de los bienes de inversión, a los contribuyentes que adquieran nuevas plantas y equipo; mientras que ninguna depreciación es permitida a los activos fijos existentes:

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

C = Consumo

I = Inversión

S = Salarios

U = Utilidades

D = Depreciación

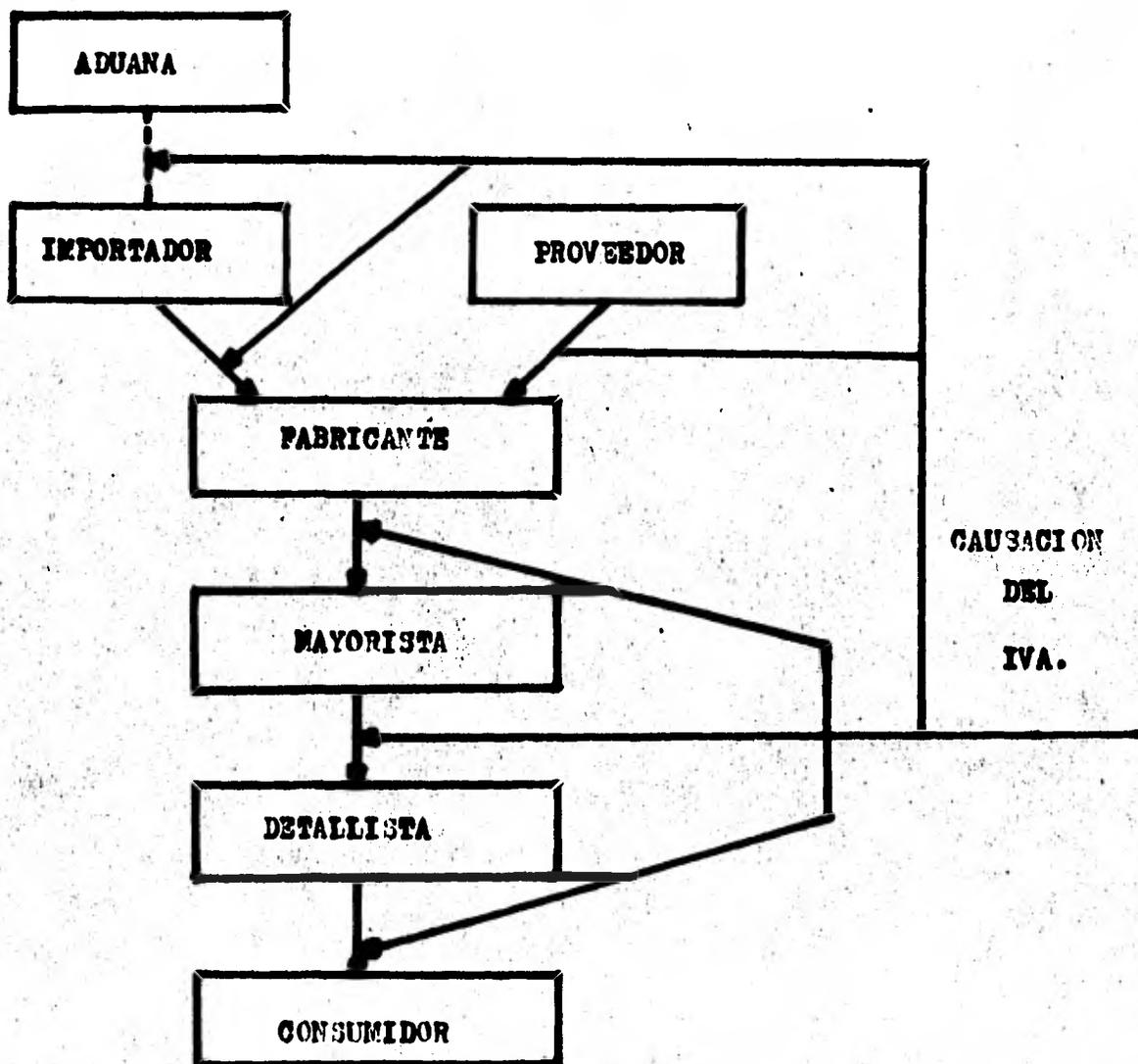
En esta forma, el IVA sólo grava el gasto en consumo y si es aplicado a todo el sistema hasta la venta al menudeo. Su base será igual a aquella del impuesto a las ventas al menudeo en bienes de consumo y servicios." (Citado por Prieto, SHCF)

Un sistema de IVA que abarque sólo la etapa de producción o la de mayoreo no ofrece las ventajas de neutralidad y no interfiere en el proceso de mercado que da un sistema que cubre todos los sectores de la economía. Asimismo, si se deja fuera del ámbito del IVA cualquier etapa, se darán distorsiones. Por esta razón los sistemas implantados en otros países comprenden hasta el comercio al detalle y cubren la mayoría de los servicios.

1.3.5 CARACTERÍSTICAS

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto al consumo con las siguientes características propias:

1. Se causa en todas las etapas del proceso económico (Importación, producción, distribución y consumo, como se muestra en el Cuadro 2).



Cuadro n° 2

Causación del Impuesto al Valor Agregado en todas las Etapas del Proceso Económico.

Fuente: Revista Ejecutivos de Finanzas

2. Se financia al Gobierno.

En el caso de los impuestos indirectos al consumo que se celebran cuando el detallista vende al consumidor, el fisco tiene que esperar a que se realice todo el proceso de importación--producción--distribución y consumo para recibir el ingreso por el impuesto.

Cuando el IVA, es cobrado en cada etapa del proceso económico como lo es en México, el fisco va recibiendo parte del impuesto que al final del proceso pagará el consumidor al hacer su compra.

3. Se repercute el impuesto al cliente y se deduce el gravamen pagado en la etapa anterior.

Esta característica de repercusión y deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, es una de las grandes cualidades del IVA; le cuesta únicamente al consumidor final; nunca forma parte del costo de compra de quienes intervienen en el proceso importación--producción--distribución. Al no formar el IVA parte del costo, elimina de él el defecto que tenía el ISIM como parte del precio de las compras y recuperarse éste a través del precio de venta.

4. Disminuye la Evasión Fiscal.

Puede observarse la disminución de la evasión fiscal desde dos puntos de vista: el primero, que todos los contribuyentes estarán interesados en obtener facturas que comprueben sus adquisiciones, para deducirle al fisco el impuesto causado sobre las compras y enterarle un neto menor, en vez de que el impuesto sobre la factura faltante le cueste a él; y segundo, que el fisco no le afectará que alguien no le entere el impuesto, ya que en la etapa siguiente lo recupera.

5. Es de carácter general porque grava todos los bienes o servicios, con excepción de los expresamente incluidos en alguna exención.

6. Logra neutralidad, porque iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente del número de etapas por las que hayan pasado en su proceso de producción o de comercialización. Con ésto, las empresas que se integran verticalmente, lo harán solo por razones internas de índole económica o administrativa.

7. Permite que se cuantifique con toda exactitud el monto del impuesto incorporado a los bienes o servicios en cualquier etapa que se desee, lo que facilita el desgravamiento de las exportaciones.

8. Iguala la carga fiscal de los productos importados a la de los producidos nacionalmente, porque ambos productos están afectados a la misma tasa.

1.3.6 COMPARACION ENTRE EL IMPUESTO EN CASCADA Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El C.P. Angel Mattiello, establece la siguiente:

Impuesto en Cascada

1. La carga fiscal sobre el producto terminado es influenciada por la longitud del circuito de producción y de distribución.
2. Representa un estímulo a la concentración vertical de las empresas.
3. Grava al importe total de -

Impuesto al Valor Agregado

1. La longitud del circuito no influye en el monto final de la tasación.
2. Las concentraciones entre empresas no son influenciadas por el factor fiscal.
3. Viene liquidado sobre el precio total, pero el mecanismo del acreditamiento hace que

las operaciones.

4. No es neutral en los intercambios internacionales en cuanto a que los derechos de compensación o devolución (CEDIS) son fijados sobre la base de una estimación.

5. Su costo de recaudación es bajo (económico).

6. Provoca la doble imposición y la acumulación del impuesto.

7. De aplicación simple.

cada empresa calcule el impuesto sobre la base del propio valor agregado.

4. Es neutral, en cuanto la detección a la exportación corresponde a la exacta incidencia fiscal, mientras las importaciones son gravadas por la misma tasa prevista para las correspondientes enajenaciones internas.

5. No se tienen elementos para estimaciones al respecto, de todas formas se tiene un mayor costo de recaudación que en los sistemas en cascada.

6. En ausencia de exenciones no provoca la doble imposición y la acumulación del impuesto.

7. De mas complicada aplicación en cuanto que son necesarias declaraciones periódicas y la necesidad de una contabilidad organizada.

CAPITULO 2

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO.

Con el propósito de mejorar su estructura tributaria y dar mayor impulso a la recaudación, un gran número de países de Europa, Asia, Africa y América, han adoptado bajo distintas denominaciones, el Impuesto al Valor Agregado con características semejantes a las del aprobado en México. (Ver cuadro 3)

2.1 ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La historia del Impuesto al Valor Agregado se remonta al año de 1918, cuando en Alemania surge la idea de dicho impuesto, tras estudios realizados por Von Siemens. Sin embargo, la teoría fue puesta en práctica hasta 1953 en Michigan, pero no como resultado de estudios meditados, ni con intenciones de experimentar nuevos gravámenes, sino como una transacción para evitar el uso de otro tributo que los grupos interesados (industriales) consideraban más lesivo a sus intereses. Este gravamen estaba destinado a reemplazar los impuestos a la producción y a las ventas en sus formas globales, con un nuevo gravamen que adopta el concepto de los economistas especializados en tributación del valor agregado a la manufactura.

El movimiento hacia la adopción del Impuesto al Valor Agregado cobró fuerza en 1967, cuando el Mercado Común Europeo publicó algunas directrices que podrían ser necesarias a sus miembros para poder implantarlo. No sólo los nueve países han introducido en sus sistemas fiscales esta forma de gravamen (Suecia en 1968; Noruega en 1970 y Austria en 1973) o han implantado sistemas limitados de imposición sobre el valor agregado (Grecia, Turquía y Finlandia) o han elaborado ya propuestas concretas en esta línea.

PAIS	AÑO	TASA
FRANCIA	1954	17.6 %
COSTA DE MARFIL	1960	15 %
MARRUECOS	1962	15 %
SENEGAL	1966	9 %
URUGUAY	1967	20 %
BRASIL	1967	.
DINAMARCA	1967	15 %
COSTA RICA	1967	8 %
SUECIA	1968	17.1 %
ALEMANIA	1968	12 %
REP. MALGACHE	1969	12 %
HOLANDA	1969	18 %
NORUEGA	1969	20 %
ECUADOR	1970	5 %
TUNEZ	1970	.
LUXEMBURGO	1970	10 %
BELGICA	1971	18 %
BOLIVIA	1972	5 %
AUSTRIA	1973	18 %
IRLANDA	1973	20 %
ITALIA	1973	14 %
REINO UNIDO	1973	8 %
HONDURAS	1973	3 %
COLOMBIA	1974	15 %
CHILE	1975	20 %
ARGENTINA	1975	16 %
PANAMA	.	.
PERU	1976	20 %
ESPAÑA	1979	10 %
MEXICO	1980	10 %

* No se pudieron obtener los datos faltantes

Cuadro n° 3

Países que han dado todo el IVA por orden cronológico.

Fuente: Oficina de Hacienda.

2.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

La doctrina fiscal de la integración europea, establece como procedimiento idóneo para evitar distorsiones fiscales derivadas de la imposición de naturaleza indirecta, el principio de destino.

El principio de gravamen según el país de destino implica la imposición de un bien o servicio en el país en el que se consume o utiliza o en aquél en que el servicio es prestado. La observancia de este principio, mantiene las fronteras fiscales paralelas a la aplicación de desgravaciones a la exportación y de medidas compensatorias a la importación, con el propósito de establecer un tratamiento fiscal uniforme para todos los bienes independientemente del lugar en que se produzcan, de esta manera, los impuestos sobre el volumen de ventas deberán ser devueltos en el momento de la exportación del bien gravado, y la importación de bienes y servicios deberá gravarse con los impuestos sobre el volumen de ventas exigidos en el territorio del país importador.

Los impuestos sobre el volumen de ventas aplicados en los seis países del Mercado Común, de diferentes estructuras económicas imposibilitaban la unificación o aproximación de todos los gravámenes de naturaleza indirecta; la diferente estructura de los impuestos sobre el volumen de ventas impedían el juego adecuado de los mecanismos de compensación.

Al redactarse el Tratado de Roma, cinco de los seis países miembros del Mercado Común, disponían de un impuesto múltiple sobre las ventas, y solamente Francia había incorporado a su sistema fiscal el Impuesto sobre el Valor Agregado, forma de gravamen que permitía un cálculo exacto de las desgravaciones y compensa-

ciones. El tratado de Roma, se inclinaba por la adopción del principio de país de destino y esta elección fué objeto de discusión por el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark), constituido en abril de 1960.

El principio de país destino, supone el mantenimiento de -- las fronteras fiscales y, por tanto la aplicación de mecanismos de compensación. Basándose en esta realidad, el comité insistía en que si las desgravaciones a la exportación y los impuestos compensatorios a la importación pudiesen calcularse con exactitud, no existirían perturbaciones en los intercambios entre -- los países miembros del Mercado Común. Sin embargo, en la realidad, estas condiciones no se encuentran juntas; o solo lo están parcialmente, pues en tanto que los Seis países incorporados mantengan su sistema particular de imposición sobre el volumen de ventas, aparecerán distorsiones como consecuencia de las desgravaciones a la exportación y los impuestos compensatorios a la importación, cuando las cargas fiscales no coincidan.

El comité fiscal planteaba como problema básico, determinar la posibilidad de aplicar a largo plazo el principio de país de origen, el cual exige la supresión de las fronteras fiscales, a la imposición indirecta y, por tanto unificar los sistemas fiscales de los países miembros.

Los principios que deberían orientar la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas fueron expuestos con sencillez por el Comité Neumark. El criterio seguido por el Comité fue la adopción del principio de país de destino, sin descartar la posibilidad de aplicar el principio de país de origen cuando técnicamente fuese posible y, en función de esta elección, los puntos de vista del comité fueron los siguientes:

1. "Supresión del impuesto múltiple sobre las ventas en te--

dos los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea. Excepto Francia, que había introducido en su sistema fiscal un impuesto al valor agregado, los restantes países del mercado común tenían en 1962, cuando apareció el informe Neumark, impuestos múltiples sobre las ventas.

2. Introducción en los sistemas fiscales de los Seis de un Impuesto sobre el Valor Agregado exigido en todas las fases hasta la de comercio al por mayor, excentuándose del gravamen, por tanto, la etapa de comercio al por menor.

3. Con el fin de facilitar en su momento la aplicación del principio de país de origen, el Comité admitía la necesidad de que el Impuesto sobre el Valor Agregado tuviese una estructura y unos tipos de gravamen muy similares. Sin embargo, el comité especificó que, a causa de las diferencias que existían en las necesidades presupuestarias de los Estados miembros, la armonización debería realizarse por etapas, con la condición de que al finalizar el proceso armonizador, existiese unanimidad en cuanto al régimen de desgravaciones, tipo de gravamen, etc.

4. El Impuesto al Valor Agregado se complementaría, eventualmente, con un impuesto exigido en la fase de comercio al por menor, cuya estructura y tipos de gravamen podrían ser diferentes en los Seis, siempre que no provocasen distorsiones en la competencia. El comité Neumark fijó también el calendario del proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Agregado. En una primera fase, los países determinarían el tipo de impuesto sobre el Valor Agregado a introducir en sus sistemas fiscales. El impuesto se aplicaría en los seis con ligeras modificaciones en cuanto a desgravaciones, tipos de gravamen, etc. En la segunda etapa, se procedería a una armonización progresiva del Im-

puesto hasta que se alcance una gran aproximación o, en su defecto, una total uniformidad. Al fin de este proceso de armonización, podría introducirse el principio de país de origen." (Citado por Calle pag. 39)

Las conclusiones obtenidas por el Comité fiscal y financiero de la Comunidad Económica Europea, iban a orientar los trabajos y soluciones dados por los órganos comunitarios a la armonización del impuesto sobre el volumen de ventas en los seis países miembros del mercado común. En noviembre de 1962, la comisión de la comunidad económica europea, adoptó una primera directriz que preveía la supresión de los impuestos múltiples por un impuesto monofásico y, en una fase posterior, el establecimiento en los sistemas fiscales de los Seis de un impuesto sobre el valor agregado. Esta directriz no tuvo éxito. La sustitución de los impuestos múltiples se consideraba innecesaria ya que estos deberían transformarse en un impuesto sobre el Valor Agregado sin etapas intermedias, tal como se pone de manifiesto en el "proyecto de directriz modificado", que la Comisión de la C.E.E. dió a conocer en junio de 1964. En mayo de 1965, una segunda directriz estructuraba en 15 artículos y dos anexos el proyecto comunitario de imposición sobre el valor agregado.

"Las polémicas sobre el establecimiento del sistema comunitario de imposición sobre el valor agregado, pusieron de manifiesto las dificultades inherentes a la consecución de una solución unánimemente aceptada por los países miembros. Incorporando algunas de las sugerencias de los comités y comisiones que examinaron los proyectos de directrices, la comisión transmitió al Consejo de la C.E.E., el 9 de febrero de 1967, los proyectos definitivos de las dos directrices, que fueron aprobados por el consejo de la C.E.E. el 11 de abril del mismo año. La primera direc

triz recogía una decisión trascendente: antes del 1o. de enero de 1970, todos los estados miembros tendrán que sustituir su actual impuesto sobre el volumen de ventas por un sistema comunitario de imposición sobre el valor agregado." (Citado por Calle -- pag. 41)

La segunda directriz concretaba la estructura y modalidades de aplicación del impuesto comunitario sobre el valor agregado, y expresa los siguientes rasgos característicos:

1. El impuesto sobre el valor agregado es exigible en todas las fases del proceso de producción - distribución - comercialización inclusive al por menor, hasta que llegue el momento de suprimir las fronteras fiscales. Los Estados miembros podrán aplicar el impuesto hasta la fase de comercio al por mayor y gravar independientemente el comercio al por menor.

2. El procedimiento de aplicación es similar a la del impuesto francés sobre el valor agregado; el impuesto sobre las ventas en una fase es deducible del impuesto exigido en las compras.

3. Los tipos de gravámenes y las exenciones fiscales, hasta que sean unificados, podrán determinarse libremente por los países miembros, cuando se eliminen las fronteras fiscales.

4. Los países miembros de la C.E.E. eventualmente no aplicaran el IVA a las pequeñas empresas, sino el régimen particular que consideren conveniente.

5. El Consejo de la C.E.E. dictará normas de aplicación del IVA por las que se regirá a la agricultura.

El mandato comunitario de que el 1.º de enero de 1970 debería haberse introducido en los sistemas fiscales del mercado común europeo un impuesto sobre el valor agregado, según una orientación comunitaria, afectaba de una forma muy diferente a Francia que ya aplicaba un impuesto de esta naturaleza desde 1954, por una parte, y a los cinco restantes países miembros de la C.E.E. en el momento de publicarse las dos comentadas directrices comunitarias por la otra.

2.3. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN FRANCIA.

El establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en Francia fué resultado de una evolución lógica que se inició en el año de 1920 con un gravamen general a las ventas, y que luego se complicó en 1925 con un intento de eliminar la discriminación causada por el "impuesto cascada" en contra de las empresas no integradas, agregando tasas únicas sobre cierto tipo de bienes. Esto determinó la existencia de diversos impuestos con diferentes tasas, creando complicaciones y dificultades que llevaron a la formulación del antecedente inmediato del tributo sobre el valor agregado, es decir, al gravamen de una sola etapa denominado impuesto sobre la producción, promulgado en 1939. Este tributo gravó únicamente las ventas de los fabricantes, eliminando los tributos a las ventas finales y eximiendo básicamente a los materiales y partes. Por desgracia, la carrera armamentista de la preguerra obligó al gobierno francés a reinstalar, al lado del muy superior impuesto a la producción, un gravamen comercial sobre las transacciones. Así a partir de 1939 se gravaría con una tasa del 1% todas las etapas de producción y distribución; este impuesto nacional fue complementado en 1942 por otro tributo piramidal a las ventas que impusieron los gobiernos locales y cuyas tasas fluctuaban entre el 1.5% y 2.7% como máximo.

En 1948, se dió un segundo paso definitivo para llegar al valor agregado: la eliminación de la exención a materiales y partes, permitiendo a los fabricantes deducir los tributos pagados en dichos bienes al calcular los gravámenes a cubrir sobre sus ventas. Después de 15 años de funcionar, el impuesto a la producción mostraba deficiencias y la experiencia acumulada en el uso del incipiente valor agregado de materiales y partes abrió los caminos para intentar una de las reformas más importantes en materia fiscal. Los resultados insatisfactorios que se habían obtenido en la aplicación del impuesto a la producción se debían a que la alta tasa sobre la compra de maquinaria detnía la modernización de la industria francesa. Otros dos aspectos, considerados como básicos para promover el cambio del tributo a la producción por el del valor agregado: se eliminaba por una parte, la piramidización, o sea pagar gravámenes sobre gravámenes, y por otra, la experiencia de deducir lo ya pagado y controlar menor número de causantes. En el año fiscal de 1954 fue derogado el tributo a la producción y unos meses más tarde el que gravaba las transacciones, y englobando a ambos quedó el impuesto al valor agregado.

La base del gravamen es la diferencia entre el precio de venta y el costo de los bienes que se compran, o en otras palabras, a la empresa fabril se le permite la deducción de los impuestos pagados en todos los artículos adquiridos para su uso en la producción, incluyendo maquinaria. El tributo recae sobre las ventas de todos los productos fabricados incluyendo materiales, y también sobre el trabajo de los contratistas.

No son objeto del gravamen las ventas de empresas no manufactureras, las de agricultores, los de ingresos por servicios profesionales y los de los productores artesanales. Se aplica-

una tasa reducida a un tipo muy especial de bienes o mercancías, que incluyen gas, electricidad, carbón, fertilizantes, azufre, - madera y ciertos productos comestibles procesados. Existen --- exenciones básicas que obedecen a diferentes razones: artículos considerados de consumo popular, artículos gravados con impuestos especiales, la maquinaria agrícola y las exportaciones. Otro aspecto es que la exacción toma como base el precio final de los productos, es decir, admite descuentos y otras rebajas, señalándose como situación especial las ventas hechas por fabricantes a consumidores finales, y mereciendo tratamiento especial --- también, los bienes exentos cuando se emplean como materiales para ulteriores fabricaciones.

"En Francia se considera que uno de los méritos más importantes del valor agregado lo constituye el hecho de que la carga impositiva --- que naturalmente recae sobre el consumidor final --- es casi idéntica a la que se tendría si el tributo gravara exclusivamente bienes de consumo final en los establecimientos mercantiles que los expenden al público; es decir, se acepta que la distorsión de precios causada por el gravamen es mínima." (Citado por Retchkiman pag. 45)

El impuesto francés sobre el valor agregado es el soporte principal del sistema general de imposición indirecta fijado por el Gobierno nacional francés como medio de gravar los gastos de consumo de individuos residentes en Francia; de hecho el sistema es oficialmente descrito como "impuesto sobre el consumo". En otras palabras, el impuesto sobre el valor agregado constituye el mayor componente de un sistema proyectado para llevar a cabo el principio de un impuesto indirecto sobre el gasto.

"El impuesto sobre el valor agregado, fijado a un tipo general del 25% representa un impuesto de ventas, tipo consumo aplicado a través del método de sustracción crédito-impuesto. El impuesto sobre el valor agregado pagado sobre las compras de productos para uso empresarial es abonable contra el impuesto sobre el valor agregado devengado sobre las ventas; y los créditos concedidos no solamente para las compras de bienes corrientemente gastados, sino también para aquellos generalmente capitalizados— así que, en general, el impuesto es fijado solamente sobre las ventas para consumo final.

Sin embargo, el alcance del impuesto es limitado, ya que solamente se aplica a las ventas de bienes y a la construcción de edificios, no alcanza aquella parte del valor de los bienes añadidos en la etapa minorista." (Citado por Sullivan pag. 119)

El impuesto francés sobre el valor agregado ha sido aparentemente concebido como un tipo modificado del impuesto rufo sobre el consumo, porque descansa sobre ciertos gastos empresariales — tanto en gastos corrientes como de inversión. El hecho de que las empresas ocupadas en actividades excluidas o exentas del impuesto estén o no autorizadas a créditos del impuesto significa que el impuesto se aplica a ambos gastos, corrientes y de inversión, de tales empresas como de aquellas ocupadas en la agricultura, los profesionales, o las actividades no lucrativas, empresas ocupadas en fabricar productos sujetos a impuestos sobre consumos específicos, incluyendo los "taxes uniques", distribuidores al por menor que no vendan a otros que paguen el impuesto sobre el valor agregado o exporten, monopolios públicos exentos, — tal como el monopolio de explosivos, y concesiones de utilidad pública de agua y aire comprimido. Además algunas inversiones empresariales realizadas por empresas sujetas al impuesto sobre el valor agregado están exentas por que los créditos del impues

to son denegados en el caso de las compras de varias categorías de bienes de inversión, incluyendo los edificios comerciales, la mayoría del equipo de transporte y las oficinas amuebladas.

El impuesto francés sobre el valor agregado, complementado con el impuesto sobre los servicios, tiene la distinción de ser el primero y hasta ahora el último ejemplo importante de la aplicación práctica de un impuesto indirecto sobre el gasto, a través del método del valor agregado. Se ha conseguido un progreso considerable en la dirección a una puesta práctica racional de este principio. Además el proyecto de reforma de 1960, así como los cambios de 1963, en cuanto a los métodos de gravar la construcción residencial, indican que el Gobierno Francés está preocupado en mejorar el sistema de forma que se eliminen las cargas discriminatorias sobre los diferentes productos gravables y métodos comerciales, esto es, aparte de cualquier discriminación que pueda ser inherente a un sistema que exige del impuesto a los bienes de inversión. Tal imposición diferencial no solamente distorsiona las relaciones competitivas entre las distintas industrias o empresas dentro de una industria, sino también conduce a cambios en los métodos comerciales no pretendidos por el impuesto, y, además dirige los esfuerzos del contribuyente hacia la busca improductiva de la evasión fiscal.

La aplicación del impuesto francés sobre el valor agregado es, indudablemente complicada y requiere de un considerable esfuerzo por parte de los administradores y de los contribuyentes no obstante que todas las leyes impositivas generalmente llevan consigo ciertas complejidades inevitables. La aplicación de un impuesto directo sobre el gasto podría ser mucho más difícil, especialmente en Francia donde la imposición directa nunca ha sido popular. Si bien es verdad que los problemas que existen en el método directo son el precio que se paga por una mayor equidad -

entre los consumidores particulares, este no sería necesariamente el caso si distintos grupos de presión fuesen capaces de obtener concesiones especiales.

2.4 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN JAPON.

La Misión tributaria norteamericana, que encabezaba el Prof. Carl S. Shoup, visitó durante 1949 y 1950 el Japón con el propósito de establecer un impuesto al valor agregado. La Dieta Japonesa lo aprobó en el año de 1950 para ser aplicado por las prefecturas, unidades gubernamentales intermedias, como su fuente de ingreso más importante, supliendo a un gravamen sobre la renta de negocios a nivel local. La diferencia con el impuesto francés más importante reside en que no grava solamente la producción o el valor que se agrega a la misma, sino también los ingresos de los negocios cualquiera que sea su actividad. Así la tasa a los negocios fue el 4%, y del 3% a las profesiones. En el primer caso se incluyen empresas financieras, de servicios públicos y cooperativas de agricultores y pescadores, pero se excluye específicamente la agricultura y la explotación forestal.

Así como en Francia, el Japón permitía la deducción de la inversión de bienes de capital, pero gravaba el comercio con los mismos, por considerarlo un negocio como cualquier otro, además de no autorizar deducciones por pago de intereses. Con este proyecto japonés se inician desviaciones del original tributo sobre el valor agregado de Francia que terminan como se señala en proyectos posteriores, en un impuesto más al derecho de hacer negocios.

La ley del impuesto japonés encontró gran descontento entre varios grupos sociales, principalmente de la clase trabajadora y

de los grandes empresarios. Los obreros apoyados por pescadores y agricultores, señalaban que el gravamen, al que denominaban "tributo sobre las listas de raya", podría generar desempleo tecnológico y además que era una sustitución del impuesto sobre la renta de los negocios sobre el aumento de los precios. Los propietarios, considerando la situación económica japonesa del momento, tuvieron dudas sobre la alternativa de trasladar el impuesto en forma total y sin dificultades, a los consumidores. Como consecuencia de estos hechos, la aplicación de la ley que creaba el impuesto fue propuesta dos veces y finalmente rechazada.

2.5 EL IMPUESTO AL VALOR ATRIBUADO EN ESTADOS UNIDOS.

En el estado de Michigan se realizó el tercer experimento del llamado tributo al valor agregado, puesto plenamente en acción y el primero en operar. Sus proponentes Carl S. Shoup, Gerhard Colm y Paul Studensky, sostienen que es superior este gravamen a otros tipos de imposición a los negocios, porque alcanza nueva riqueza nunca antes gravada, eliminando la piramidización y no penaliza la eficiencia.

A pesar de que en su aspecto teórico el impuesto al valor agregado presenta ventajas, en Michigan como en Japón la imposición de este gravamen encontró cierta oposición entre determinados grupos sociales. Su promulgación se debió al apoyo de grandes empresarios que consideraron sencilla la traslación, y al mismo tiempo les pareció mejor y menos lenivo a sus intereses que el impuesto a la renta de las corporaciones a nivel estatal que era la alternativa.

El gravamen en Michigan lleva el nombre oficial de "Impues-

to a las actividades de los negocios", y consiste en una tasa — del 4% sobre los ingresos del total de las actividades realizadas dentro del estado por empresas que tengan como objeto ganancia, beneficio o ventaja, ya sea directa o indirecta al causante. Por la gama de actividades incluidas es más amplio que otros gravámenes similares y, por supuesto, el que más se desvía del modo lo francés. Abarca profesiones, agricultura, sociedades anónimas y negociaciones que no lo son, así como empresas de servicios públicos. Esta ley otorga exenciones a los ingresos y no las actividades: sueldos, salarios y prestaciones a empleados, renta de bienes de capital, pago de deudas, devoluciones de mercancías dinero del que no se puede disponer, recibido por cuenta de un tercero.

La base gravable está formada por los ingresos globales disminuidos por ajustes o deducciones: costo de la mercancía vendida, gravámenes y pagos a autoridades gubernamentales, intereses y rentas pagadas, y amortización de la propiedad.

Si estas deducciones permitidas no suman el 50% del ingreso gravable, el causante puede optar por dicho 50%, pudiendo aumentarlo hasta 60% cuando se trata de remuneraciones al personal. Esta concesión, fue aceptada para beneficiar a las empresas de servicio y a las actividades profesionales, pues de otro modo hubieran tenido escasas y pequeñas deducciones. Después de regular estas deducciones se llega al ingreso ajustado, el cual — tiene una exención básica y general de una determinada cantidad de dólares, obteniéndose así la cifra real gravable. Lo cual — significa que empieza a pagar impuestos quien obtiene ingresos — anuales superiores a los 25 000 dólares, eliminándose consecuentemente a miles de agricultores, profesionales y pequeñas empresas. Otra exención importante es la que se otorga a las nego-

ciaciones o actividades ya gravadas con un impuesto especial.

"Un aspecto digno de destacarse lo constituye la definición que la ley hace de ingresos ajustados, pues de ella se deduce — que la base del impuesto es esencialmente, la lista de raya de — la empresa, utilidades y equipo de capital menos depreciación — permitida que, por otra parte, casi es lo que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos clasifica como valor agregado por la fabricación." (Citado por Retchkinan pag. 47).

En los E.U.A., el planteamiento del impuesto al valor agregado evidentemente está dirigido a sustituir el gravamen sobre — el ingreso neto de las corporaciones, o por lo menos a disminuir su tasa, como puede observarse en la propuesta que hace el Comité de Desarrollo Económico, el que en 1966 en una publicación — importante se sumó a los partidarios del impuesto al Valor Agregado, proponiendo que se usara a nivel nacional para aligerar la tasa federal del tributo al ingreso neto de las corporaciones, — con el argumento de que si se obtiene el mismo ingreso gubernamental, el impuesto al valor agregado tendrá efectos menos dañinos sobre el ahorro, la inversión y el desarrollo.

2.6 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA FEDERAL ALEMANA.

A partir de enero de 1968, la República Federal Alemana puso en vigor un nuevo gravamen llamado oficialmente "Ley del Impuesto al Valor Agregado", siendo la razón más importante de su implantación el hecho que el Mercado Común Europeo lo había recomendado a todos sus países miembros, en atención al éxito obtenido en Francia, ayudando a mejorar otros impuestos a las ventas.

Los alemanes consideran que se trata de un gravamen sobre las ventas totales del que se pueden deducir los impuestos pagados por el mismo bien con anterioridad, por lo que debería llamarse a las "ventas netas".

En la Constitución de la República Federal Alemana se acepta que los impuestos indirectos, debido al impacto que tienen sobre los precios y los efectos derivados sobre el comercio interior y exterior, son exclusivos del nivel federal de gobierno, lo que elimina el problema de la concurrencia fiscal existente en todos los países del mundo.

El impacto económico del nuevo impuesto en la República Federal Alemana fué, durante el primer trimestre de 1968 en que se puso en vigor el gravamen, un incremento sobre los precios del 1.3% atribuyéndose al valor agregado un 0.7% (cerca del 60% del alza). "Naturalmente que un solo trimestre puede no ser suficiente para absorber los efectos y reflejar la actitud del causante frente a la nueva situación, siendo importante destacar que en la propia Alemania se afirma que la reforma a la estructura fiscal debe hacerse en etapas de estabilidad económica, a fin de no propiciar fenómenos inflacionarios, además de que el país debe contar con un adecuado sistema de "libre competencia". Por otra parte se da por hecho un cálculo correcto de las tasas por aplicar, ya que se desea que los gravámenes que se sustituyen no impliquen un aumento en los pagos hechos por los causantes.

"El impuesto alemán como su equivalente de Michigan, gravado todo el spectrum de los negocios, afectando por completo a los empresarios, pues de hecho quien compra o vende bienes o servicios es objeto de tributación. Además su sistema de descuentos deducciones, exenciones de diversos tipos y varias otras medidas

hacen sumamente compleja su redacción, en tal forma que difícilmente puede ser entendida sin el consejo de un profesionalista.

Por otra parte, la nueva contribución traerá como consecuencia - un aumento en el trabajo de contabilizar. Una diferencia fundamental entre el gravamen francés y el alemán es que en éste último, la base del impuesto es el total de la remuneración acordada haciéndose uso del valor agregado mediante autorización para deducir los impuestos previos, mientras que en Francia la base del impuesto es el valor agregado a la mercadería y sobre la cual se liquida el tributo." (Citado por Retchkiman pag. 48)

De acuerdo con la ley alemana, las actividades gravables son transitoriamente cuatro:

1. Todas las transacciones que tengan por objeto una remuneración.
2. El uso privado de los bienes y servicios.
3. La importación de mercancías.
4. El uso de activos fijos (conjunto de actividades gravables válidas por cinco años).

Con respecto a la zona geográfica de aplicación, excluye - los territorios para efectos aduanales y las zonas y puertos libres.

Las exenciones básicamente están dirigidas a beneficiar la exportación de mercancías, servicios, transportación (al extranjero) o cualquier otro aspecto que tenga relación con el exterior. Otros se refieren a operaciones bancarias, crediticias y de seguros, loterías y rifas (cuando pagan un gravamen especial), alquileres, arrendamientos y al aprovechamiento de bienes raíces, servicios de beneficencia y seguridad social, actividades educativas y culturales que tengan como meta sobre todo servicios a -

la juventud.

La tasa general fue de 10% en los primeros seis meses y de 11% posteriormente, existiendo un porcentaje reducido del 5.5% - que se aplica primordialmente a artículos alimenticios, servicios profesionales y ciertas actividades culturales; existe otra tasa más reducida para los causantes menores con ingresos globales hasta de 60 000 marcos anuales en cuyo caso se aplica el 4% sobre el total de sus entradas.

Los tratamientos especiales se refieren también, a condiciones administrativas que tiene que llenar el causante como: la facturación, el tratamiento a los inventarios en existencia al 31 de diciembre de 1967, a los activos fijos y a los contratos a largo plazo, y finalmente la reglamentación de las ventajas fiscales que se derivan de la "Ley de ayuda de Berlín".

2.7 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN BELGICA.

En la Sociedad Real de Economía Política de Bélgica, especialistas de la macroeconomía y encargados de los trabajos oficiales sobre el Impuesto al Valor Agregado ofrecieron una conferencia sobre tres temas que se revelan esenciales en el impacto que produjo en Bélgica la aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Dichos temas son:

1. El análisis crítico de la recaudación prevista en el reglón de Impuestos al Valor Agregado.
2. Las consecuencias que sobre los precios van a resultar de la aplicación del proyecto sobre la tasa al valor agregado.

3. La imperiosa necesidad del empleo de medidas que eviten que sea el consumidor quien financie la no imposición que el gobierno otorga en favor de una categoría más productiva de contribuyentes, como los exportadores, los inversionistas y los poseedores de existencias en almacén.

2.7.1 DE LA RECAUDACION.

Los ingresos previstos en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado deberán ser los mismos que se recaudaban por el impuesto en cascada.

El impuesto al Valor Agregado, es un impuesto general sobre el consumo, que siendo proporcional al precio de los bienes, y los servicios, se causa independientemente del número de transacciones que han intervenido dentro del proceso de distribución anterior a la etapa de imposición.

Para calcular la base, la tasa y el rendimiento del Impuesto al Valor Agregado, debe considerarse por una parte el producto nacional bruto en relación a los gastos y por otra, los costos de base acumulados en la economía.

2.7.2 INCIDENCIA.

Al rendimiento del Impuesto al Valor Agregado, deben restarse las exenciones otorgadas a los exportadores, inversionistas y poseedores de existencias en almacén. Asimismo, es importante que los medios a emplear para obtener una cierta suma de ingresos no constituirán otro aspecto del problema.

Dentro de la estimación numérica de las consecuencias del Impuesto al Valor Agregado sobre los precios, es necesario tomar

en consideración los siguientes factores:

1. La incidencia de los efectos sobre los precios.
2. Las reacciones psicológicas.

La experiencia en los Países Bajos ha mostrado que la incidencia sobre el índice de precios de consumo corresponde al impacto que produce la implantación del IVA, al gravar bienes y servicios básicos de consumo popular. En base a esta experiencia, en Bélgica se estima que con las tasas previstas por el gobierno, la inflación de los costos es susceptible de provocar -- por lo menos tres alzas de precios en 1970.

2.6 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAISES EN DESARROLLO.

Después que los países de Europa Occidental adoptaron los Impuestos al Valor Agregado (IVA), muchos países en desarrollo han venido observando este tipo de gravamen como un medio de racionalizar sus impuestos sobre las ventas y mejorar sus ingresos fiscales. (Ver cuadro 4)

El principio del valor agregado está incorporado en los impuestos sobre ingresos mercantiles en varios países en desarrollo, incluyendo Argentina, Colombia, Filipinas y los países miembros de la Unión Aduanera de Africa Occidental, entre los que aparecen Argelia, Costa de Marfil, la República de Malgache, Marruecos, Senegal y Tunes.

En 1966, se instituyeron sistemas mas generales en Brasil, Uruguay, Ecuador y otros que para entonces analizaron la viabilidad de un IVA general han ya implantado este tipo de gravamen como es México, Colombia, Chile, Argentina y en un futuro no muy lejano la República de China.

Cuadro 4 : Principales Características del IVA en los países en Desarrollo.

	BRASIL	COSTA DE MARFIL	ECUADOR	MARRUECOS	URUGUAY
Fecha de Introducción	Enero de 1967	Enero de 1960	Julio de 1970	Enero de 1962	Enero de 1968
Nombre del Impuesto	Imposto sobre circulacao de mercadorias	Taxe sur la valeur; taxe sur les prestations de services.	Impuesto a -- transacciones mercantiles.	Taxe sur les produits; -- sur les services.	Impuesto a las ventas y servicios.
Impuesto sustituido	Impuestos estatales a la venta de mercancías.	Impuesto a -- las ventas de empresas manufactureras.	Impuesto a -- los ingresos brutos procedentes de la minería, industria manufacturera.	Impuesto general al volumen de negocios.	Impuesto a las ventas de las industrias manufactureras -- en una sola etapa.
ALCANCE DEL IMPUESTO:					
Agricultores	Exentos en algunos estados. Bienes de productores agrícolas exentos.	Exentos. Algunos bienes de productores agrícolas -- exentos.	Exentos. Los bienes de productores agrícolas están -- gravados.	Exentos. Algunos bienes -- de productores agrícolas exentos.	Exentos. Bienes de productores agrícolas -- exentos.

Continúa..

Continda..

	COSTA DE				
	BRASIL	MARFIL	EQUADOR	PARAGUAY	URUGUAY
Servicios en general	No cubiertos. Impuesto local adicional a los ingresos brutos.	Cubiertos si no se especifica su exención.	No cubiertos. Otro impuesto a los ingresos brutos.	Cubiertos si no se especifica que estan exentos.	Cubiertos si no se especifica lo contrario.
Servicios financieros	No cubiertos. Impuesto especial sobre transacciones financieras.	Cubiertos, excepto: póliza de seguros y transacciones crediticias con instituciones oficiales.	No cubiertos.	Cubiertos excepto: póliza de seguros y transacciones crediticias con instituciones oficiales.	Cubiertos.
EXENCIONES: Exportaciones	Productos Primarios: totalmente gravado en la mayoría de los edos. Manufacturas: exentas. Políticas s/bonificación fiscal previa. Totalmente deducibles a partir de 1974.	Exentas. Bonificación total por impuesto en etapa anterior sobre insumos corrientes y activos fijos deducibles.	Exentas. Bonificación total solamente por impuesto en etapa anterior sobre insumos corrientes.	Exentas. Las empresas que exportan el 85% de la producción bajo la regla de suspensión para insumos destinados a la producción exportable.	Exentas. Bonificación total por impuesto en etapa anterior sobre insumos corrientes y activos fijos.

	COSTA DE				
	BRASIL	MARFIL	ECUADOR	MARRUECOS	URUGUAY
Alimentos y otros artículos de primera necesidad	Exención de ventas agrícolas en algunos estados, más una lista limitada de alimentos no elaborados en todos los casos.	Exención a productos agrícolas no elaborados; también pan, harina, cereales, leche y productos lácteos; aceite de palma.	Solo las ventas agrícolas están exentas.	Productos agrícolas no elaborados se suponen exentos. También exento los productos alimenticios básicos (harina, pan, leche, azúcar, pescado).	Exención para una lista extensiva de productos alimenticios y otros artículos básicos. Otros a tasa reducida.
Otros	Diarios, revistas, libros, electricidad, hidrocarburos minerales elaborados. Maquinaria y equipo industrial.	Diarios, revistas, libros, electricidad, algunos servicios, transporte de pasajero y carga.	Diarios, revistas, libros.	Diarios, revistas, libros. Servicios públicos, insumo para la fabricación de productos exentos.	Diarios, revistas, libros. Hidrocarburos y tabaco (sujetos a impuesto especial).

Fuente: Política Fiscal en América Latina de Arturo Porzecanski.

CAPITULO 3 TRAYECTORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

En 1968 y 1969 se promovió por parte de las autoridades hacendarias sustituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por uno de tipo valor agregado, dando a conocer el anteproyecto de la "Ley del Impuesto Federal sobre Egresos; sin embargo, después de ser analizada tanto por el sector privado como por la propia autoridad y no dándose las condiciones necesarias para su implantación como fue la falta de coordinación de todas las entidades federativas no se aprobó este proyecto, y es hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando se publica en el Diario Oficial la Ley del Impuesto al Valor Agregado para entrar en vigor a partir del 1o. de enero de 1980 y que abroga principalmente el impuesto sobre Ingresos Mercantiles en vigor a partir de 1948.

3.1 ANTEPROYECTO DE 1968.

El anteproyecto de Ley que estableció el Impuesto Federal sobre Egresos, haría que México fuese el quinto país que aceptara un gravamen que tomara como base el valor agregado.

El anteproyecto mexicano establece como objeto del gravamen la entrega de toda clase de bienes (tangibles e intangibles), con carácter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal, así como permutas y prestación de servicios; siendo el sujeto del impuesto quien recibe los bienes o servicios, incluyéndose expresamente a la Federación, Estados y Municipios. Las instituciones y asociaciones de beneficencia privada y las sociedades cooperativas; el o las personas físicas o morales que hacen las entregas de los bienes o prestan los servicios tienen

responsabilidad solidaria por el pago del tributo. La base del gravamen considera cinco diferentes posibilidades como son los -- bienes muebles, mercancías importadas con todos los costos que -- implica su transporte incluyendo aranceles, bienes inmuebles, el valor de los derechos en el aprovechamiento temporal de bienes y los servicios.

La tasa general es de 5% con cuatro tipos de tasas especiales: 10% sobre bienes y servicios considerados como suntuarios, -- de 1% al 5% dependiendo del valor del bien, para la traslación -- de dominio de inmuebles, de 1.5% para entrega temporal de bienes inmuebles sin derecho a devolución, y del 1% sobre la lista de -- raya.

La base gravable, formada por cinco conceptos diferentes, -- la constituyen las erogaciones globales que realicen los sujetos del gravamen, que podran efectuar dos tipos de deducciones: una -- formada por los impuestos previamente pagados al recibir bienes -- muebles y servicios, y la otra, por activos fijos cuyos im -- puestos pagados se deducirán proporcionalmente en función de los di -- versos factores que influyen en su utilización.

Las exenciones básicas se hacen a los productos agropecua -- rios (agricultura, ganadería, silvicultura), de caza y pesca, -- cuando no hayan sido industrializados ni transformados; a las ex -- portaciones, a los artículos de consumo popular (tortillas, pan -- harina, masa, etc.), a la energía eléctrica, de gas, los libros -- los periódicos, las acciones y valores, los servicios bancarios -- y de otras instituciones similares, y al arrendamiento de bienes -- inmuebles, las herencias y legados, las loterías y rifas, y o -- tros renglones.

"El impuesto mexicano sobre egresos presenta similitudes muy notables con el impuesto alemán del valor agregado y los dos se alejan con el de Michigan, del gravamen francés, del que lo único que toman es la posible deducción de tributos ya pagados en la compra o venta de bienes." (Retchkiman pag. 50).

México gravará la adquisición de maquinaria de importación de materias primas, materiales y equipos que aún no se manufacturan en el país y que le son necesarios, para ampliar su industria y su capacidad de producción.

"Considerando el aspecto de precios e inflación y el efecto que sobre los mismos tendría el tributo del valor agregado en México, es importante recordar que en Francia el impuesto llegó como resultado de una evolución natural; su impacto en los precios ya se había manifestado, y esta misma experiencia, las deducciones y exenciones así como la base del gravamen habían sido propuestas a prueba y seguramente depuradas para conservar las que facilitaban más la aplicación del tributo. Por otra parte, es necesario considerar que Francia mantuvo el valor agregado conceptualmente puro, como el que capta los incrementos en cada etapa de fabricación, es decir, era un impuesto a la producción, modalidad que parece haber sido eliminada en la misma Francia en 1968 con el propósito de ampliar su base, por que talvez requiere un nuevo bautizo como impuesto que grava las actividades de los negocios, similar al de Michigan (el que por cierto tampoco aguantó la presión, pues fue derogado en ese año de 1968). Volviendo al problema de México, parece que el impuesto general sobre egresos puede afectar el nivel general de precios, pues no se registra ninguna experiencia en que los cambios tributarios provoquen bajas en los mismos, salvo en los casos en que existan procesos depresivos en la economía, y aún entonces solo se acep-

ta que los altos impuestos conduyan a acentuar el problema. La parte contraria, que proyecta flexibilidad de la estructura de precios al alza, ha sido mencionada en todos los tonos por los autores especializados; es más, la tendencia actual en el mundo es alcista, como lo prueba la economía norteamericana, y los procesos inflacionarios han determinado graves problemas a la estabilidad monetaria mundial.

Por otra parte, existe el ejemplo de la economía alemana (al que ya se ha hecho mención en el capítulo anterior), con un aumento en los precios en un 60% atribuido al valor agregado en un trimestre de ejercicio, que además no es tiempo suficiente para absorber todos los efectos y las implicaciones que sobre los costos de los negocios tenga el nuevo gravamen.

Con respecto a las tasas especiales y su efecto relativo sobre grupos particulares de bienes, seguramente la intención del legislador o del quien realizó el anteproyecto fue que dichos bienes reflejen los aumentos que se proyectan en el nuevo impuesto. Sin embargo, en la economía mexicana existen dos aspectos, uno de ellos que se refiere a los artículos gravados con impuestos especiales, y el otro a los bienes que de acuerdo con la "Ley de Atribuciones del Ejecutivo en materia Económica" tienen precios tope o controlados. En el primer caso, ha dicho la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que las mercancías o servicios que contribuyen con gravámenes específicos y que quedan dentro del impuesto sobre egresos, serán liberados del pago especial, no así los no señalados en la nueva ley que pagarán ambos tributos.

El segundo caso, muy especial de la economía mexicana, es el de los precios tope en los que se engloba en número bastante

importante de artículos de diversos tipos que han sido considerados de consumo popular o de primera necesidad. Es necesario señalar que en ninguno de los países en los que se encuentra en vigor el impuesto sobre el valor agregado existen artículos con precios controlados, puesto que una de las características para efectos del buen funcionamiento del gravamen es un "adecuado sistema de libre competencia". Por otra parte, y en relación con el comercio exterior, se desea que tanto la producción como los precios alcancen sus niveles sin medios artificiales, para que en última instancia mantengan condiciones competitivas, ya sea nacionales o internacionales.

Queda por considerar, además del aumento general de precios y del impacto del impuesto sobre los precios relativos de grupos de productos, el problema de la coordinación fiscal, ya que es necesario recordar que el 3% del gravamen sobre ingresos mercantiles se divide entre la Federación y los estados que se habían coordinado, como resultado del acuerdo que se llegó en la Tercera Convención Nacional Fiscal, para derogar el tributo del timbre federal y las exacciones a la industria y comercio aplicadas por los estados. La posibilidad de coordinación de las entidades estatales con respecto al nuevo impuesto sobre egresos puede no ser del todo positiva, pues la decisión unilateral de la Federación de cambiar el tributo sin consultar al menos previamente o sin un acto más formal como sería llevar al cabo otra reunión de alcance nacional, parece restarle autoridad moral para reclamar que los estados se coordinen. Ahora bien, la nueva situación puede tener tres aspectos: 1) que haya coordinación, con lo que la cuota -si se conservaran los mismos porcentajes que en ingresos mercantiles- subirá a 8.33%; 2) que los estados conserven el impuesto de ingresos mercantiles en la tasa actual de 1.2% ; y 3) que las entidades estatales deroguen también ingresos mercan-

tiles y no se coordinen, elevando sus tasas al nivel existente - antes de 1948 -año en que entró en vigor la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles-, lo que aumentará el porcentaje a pagar por los causantes. En los dos últimos casos hay que considerar también los problemas contables, de control y de presentación de la documentación necesaria para liquidar los impuestos". (Citado por Retchkiman pag. 53).

3.2. EXPLICACION DEL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS.

El Impuesto Federal sobre Egresos es similar al impuesto federal sobre ingresos mercantiles ya que se calcula en cada una de las etapas del proceso de distribución de mercancías hasta que llegan al último destinatario o consumidor, pero sólo por el equivalente al mayor valor que adquieren las mercancías en cada etapa, por lo que se conoce generalmente como un "impuesto agregado".

La forma en que se determina ese "valor agregado" adquirido en cada etapa, es mediante el siguiente procedimiento: aun cuando la base del impuesto sigue siendo el valor total de las operaciones por las que se transmiten bienes o se prestan servicios, - el causante obligado a retener y enterar al fisco el impuesto; - puede deducir de la cantidad que le corresponde enterar por concepto de sus ventas, el monto de los impuestos que le hubieran sido retenido por concepto de sus compras, o sea, que entrega al Fisco Federal únicamente una cantidad proporcional al valor que agrega al bien o servicio.

De esta manera, el resultado final es que el impuesto recae sólo una vez sobre el valor de los bienes o servicios recibidos - por el consumidor, ya que en la última transacción o entrega al-

destinatario final, el vendedor puede deducir los impuestos pagados por operaciones anteriores, debiendo pagar por concepto de impuesto sólo la cantidad que corresponda al aumento del precio que haya tenido el bien o servicio al hacer su última venta.

Conforme a las disposiciones del anteproyecto de la Ley Federal del Impuesto sobre Egresos, cada industrial o comerciante al vender mercancías o prestar servicios, calculará el impuesto correspondiente sobre el importe total de las ventas gravadas a la que le aplicarán la tasa general de 5% o la especial de 10%; el monto del impuesto resultante deberán retenerlo a todos los sujetos que, conforme a la ley, son quienes reciben los bienes o los servicios, los cuales tienen la obligación de pagarle al vendedor o prestador, junto con el precio o contraprestación de lo que reciben, el impuesto causado.

El resultado de aplicar la tasa correspondiente al importe total de las ventas realizadas, será el total del impuesto que debe recabarse o retenerse a quien se le haga entrega del bien o servicio, que es quien, por considerarlo "sujeto" la ley, soporta la carga del impuesto.

El comerciante o industrial que hizo la entrega de los bienes o servicios, se convierte en un simple retenedor del impuesto causado, al poder trasladarlo al comprador en el importe del precio de la operación; para calcular el impuesto que debe entregar al fisco en su calidad de retenedor, puede deducir el total del impuesto que resultó como consecuencia de sus ventas, el impuesto que a su vez le haya sido retenido por sus proveedores, cuando adquirió productos o recibió servicios, debiendo entregar la diferencia al Gobierno Federal, dentro del mismo plazo de 20 días.

El período para efectuar la deducción es mensual, esto es, del impuesto que resulte de aplicar la tasa al importe total de las operaciones realizadas por el causante en un mes, debe restarse el total de impuesto federal sobre egresos que le haya sido retenido a ese causante por las compras que hubiere efectuado en ese mismo mes.

Si en un mes de operaciones el volumen de compras del causante fuera superior al de sus ventas, resultaría que sus proveedores le cargaron y recabaron impuestos en cantidad mayor a la que él pudo recuperar a través de retener el que correspondió a sus ventas. En estas condiciones, el causante acreditará el total del impuesto que pagó por sus compras y todavía resultaría en ese mes un saldo a su favor por la diferencia. Dicho saldo sería un "activo" del causante y representa un crédito a su favor que podrá deducir del impuesto federal sobre egresos que resulte a su cargo en los siguientes meses de operación.

En el proyecto se prevé una tasa general de 5% con la que se mantiene el mismo nivel de la carga fiscal que actualmente existe, conforme a la tasa federal de 16 al millar del impuesto sobre ingresos mercantiles. La tasa general prevista en el anteproyecto aparentemente es superior es superior a la tasa federal de 16 al millar, porque en el nuevo sistema la tasa se aplica sobre una "base menor", que es el valor total, debido a la posibilidad de deducir los impuestos pagados con anterioridad.

Por otra parte, para lograr una mayor equidad en relación a la capacidad de pago de los contribuyentes, establece el anteproyecto una tasa especial de 10%, que se aplica a determinados bienes o servicios, cuyo consumo manifiesta una mayor capacidad económica, que corresponde a las clases de mayores niveles de in-

grosos.

La circunstancia de que la tasa del impuesto federal sobre egresos sean nominalmente superior, no significa un aumento real y efectivo de la carga fiscal a las empresas, puesto que según se ha dicho ya, la base del impuesto es menor debido al sistema de deducción de impuestos.

Por lo tanto, la sustitución del impuesto sobre ingresos -- mercantiles por el impuesto federal sobre egresos, no debe entrar ningún movimiento importante en los precios finales de los bienes y servicios, ya que la tasa general prevista fue calculada de manera de mantener para el conjunto de las transacciones de bienes y servicios la misma carga fiscal que existe por la aplicación del impuesto actual. Sin embargo, esta afirmación sólo será válida bajo la consideración de que haya un estricto cumplimiento de las obligaciones que establece el nuevo sistema y que los fabricantes y comerciantes no reaccionen indebidamente, buscando aumentar sus márgenes de beneficios tras la cortina de humo de la reforma; al mismo tiempo, será necesario que industriales y comerciantes adopten una nueva concepción de sus precios de reventa, a través de lo cual puedan mantener en términos absolutos los márgenes de utilidad que actualmente obtienen, con lo que el efecto en precios por el cambio impositivo será sólo -- el resultado de la diferencia mecánica del impuesto.

En el anteproyecto de ley del impuesto federal sobre Egresos, se mantienen exentos del pago del impuesto los artículos de consumo y servicios indispensables para la mayoría de la población, con lo que se evita el efecto regresivo de gravar en mayor medida el consumo de las personas de menor capacidad económica. En igual forma están exentos del impuesto todos los productos de

la agricultura, la ganadería y la pesca en general.

A su vez, la exportación de bienes y servicios está exenta del impuesto y además, en la ley se reglamentó la devolución de los impuestos previamente pagados, en el caso de exportaciones.

Una importante medida de fomento a la capitalización del país, la representa la posibilidad de deducir los impuestos que se hubieran pagado con motivo de la adquisición de maquinaria y equipo y, en general de los bienes y servicios que forman parte del activo fijo de la empresa.

Al considerar los impuestos pagados por la compra de bienes de capital entre los conceptos deducibles del impuesto federal sobre egresos, permitirá gravar en forma más justa la actividad productiva de las empresas, ya que la carga fiscal sólo recaerá sobre el valor efectivamente agregado por el productor a la mercancía que vende.

El tratamiento a las operaciones que se realicen con las diversas dependencias del Gobierno Federal es el siguiente: en la factura que entregue el vendedor deberá consignar el impuesto causado con motivo de la venta, en forma separada del importe total de la operación. Sin embargo, no deberá exigirse a dichas dependencias que le entreguen además del precio, el importe del impuesto, sino que para hacer el pago del impuesto que le corresponda como retenedor, podrá deducir del total de los impuestos que recabó en sus ventas incluyendo el causado con estas dependencias como si efectivamente lo hubiere recabado, la totalidad del impuesto que pagó por sus compras más el impuesto correspondiente a las ventas al Gobierno Federal.

Este pago ficticio del impuesto corresponde a las dependencias del Gobierno Federal, tiene por objeto avitar capeleos y trámites innecesarios, y de ninguna manera significa que el Gobierno Federal no esté obligado a pagar el impuesto que le corresponde, ya que si se obligara a que éste hiciera el pago efectivo del impuesto a su cargo, el vendedor debería recabar el impuesto y enterarlo posteriormente al propio Gobierno Federal, lo que representa únicamente distracción innecesaria de recursos y complicación en el trámite administrativo. Sin embargo, con relación a la obligación de anotar en la declaración, el importe de las ventas a las dependencias gubernamentales, así como la obligación de calcular y anotar el impuesto que corresponda, tiene por objeto, precisamente, que el causante pueda hacer uso del crédito equivalente al impuesto causado en esas operaciones, para que lo deduzca y calcule, el que en definitiva le corresponda.

"El éxito en la aplicación del nuevo impuesto, depende de que los contribuyentes conozcan a fondo sus ventajas y manejen con facilidad el sistema de deducciones, así como que adopten una actitud positiva ante él, con la convicción de que el impuesto federal sobre egresos representa un beneficio efectivo para todos los sectores económicos y un notorio adelanto en el proceso de reforma tributaria que tiende a superar cada vez más las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco.

Es fundamental que el causante se comprenda de este sistema de deducciones, ya que la falta de comprensión puede originar cierta desconfianza respecto a su operancia. Esto puede incitar a los contribuyentes como reflejo de su incertidumbre, a la precaución de tratar de recuperar el monto del impuesto previamente pagado, con una alza en los precios de venta de sus artícu-

los, lo que haría negativas todas las ventajas del sistema." (Secretaría de Hacienda y Crédito Público pag. 123)

3.3 ENCUESTA SOBRE LOS EFECTOS DEL ANTEPROYECTO DE LA LEY FEDERAL DE IMPUESTO SOBRE EGRESOS.

En el mes de diciembre de 1968, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dió a conocer el anteproyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos y anunció su propósito de sustituir con éste al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

El anteproyecto, es el resultado de las investigaciones de la SHOP en torno a los diversos sistemas de imposición a las ventas, y representa una solución a los problemas que ha originado el sistema de etapas múltiples "en cascada" de la ley vigente en ese año, que en los actuales términos de competencia, ya no reúne las cualidades de eficiencia económica que deben ser características de este tipo de impuesto.

3.3.1 INCONVENIENTES DEL ISIM.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se causaba a la tasa de 18 al millar, sobre el total de cada una de las operaciones de transmisión de bienes o servicios.

La acumulación del impuesto en las diversas etapas del proceso de distribución de los bienes o servicios, produce el llamado efecto en cascada, lo cual es el principal inconveniente de este tipo de impuesto en etapas múltiples, ya que origina una presión excesiva, y en consecuencia una distorsión en el precio final de las mercancías.

3.3.2 SOLUCION AL PROBLEMA.

Como solución, se propone en el anteproyecto un sistema de impuesto a las ventas por el método del valor agregado, en el que se gravan todas las etapas del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, en el que si bien, la base a la que se aplica la tasa correspondiente es el valor bruto de las ventas, tiene la característica de que una vez que el contribuyente ha determinado el monto del impuesto que le correspondería pagar, puede deducir de esa cantidad el impuesto que le haya sido retenido con anterioridad por sus proveedores. De esta manera, el impuesto que en definitiva debe cubrir el productor o distribuidor al Fisco Federal, es similar al resultado de aplicar la tasa que corresponda en cada caso, a la diferencia entre costo y precio de un artículo, o sea, al "valor agregado" por el contribuyente.

En relación con el anteproyecto, y con el objeto de detectar en la mayor medida posible los efectos del nuevo sistema, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha elaborado un vasto programa, en el que procura cubrir los distintos aspectos que puedan proporcionar a la autoridad administrativa la información directa de los contribuyentes a los que se aplicaría el impuesto, para conocer aquellas dificultades que podrían surgir en materia de registros contables, de documentación diversa, o de otra índole, con la aplicación de la nueva ley.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta consciente de la importancia de contar con la colaboración activa de los empresarios, quienes indudablemente también tienen interés en conocer la mecánica del nuevo impuesto. Del diálogo entre contribuyentes y Fisco pueden obtenerse sugerencias importantes, para adg

cuar el proyecto de ley y formular las reglamentaciones que resulten necesarias, a fin de lograr, al ser aprobado por el Congreso su mejor aplicación.

Se llevaron a cabo experimentos de orden contable, en empresas representativas de las diversas ramas de la actividad económica, en los que funcionarios de la Secretaría observaron las dificultades que pudieron surgir en el aspecto operativo interno de dichas empresas, en el supuesto de que la ley ya se encontrara en vigor.

La tarea de difusión, explicación y orientación, comprende conferencias, mesas redondas y pláticas ante las diversas Cámaras, Confederaciones o cualquier otro tipo de agrupaciones de sectores de contribuyentes a los que se aplicaría el nuevo sistema. Es evidente que el intercambio de opiniones que se logre con ellos, permitió conocer los puntos de vista de estos sectores con respecto a las modalidades que deben darse al proyecto de Ley para su aplicación definitiva.

3.3.3 OBJETIVO DE LA ENCUESTA.

Un aspecto de gran importancia en este programa anterior a la aprobación del proyecto de ley, lo constituye la presente encuesta, que tiene como finalidad el conocer, de manera directa, la opinión de los contribuyentes que quedarían sujetos al sistema.

Esta encuesta tuvo como principal ventaja, la de proporcionar un gran volumen de información, ya que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicitó la colaboración de 5,000 diferentes empresas, que abarcan a todas las ramas que forman la actividad económica en general.

Tres son los objetivos básicos de esta encuesta:

1. Condyuvar a que se conozca el nuevo sistema.
2. Introducir al causante en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
3. Conocer la impresión de los contribuyentes, respecto del nuevo impuesto federal sobre egresos,

Para que el empresario iniciara en el conocimiento del nuevo sistema, se proporciónó un ejemplar del texto del anteproyecto de la Ley Federal del Impuesto sobre Egresos, y para una mejor comprensión de las disposiciones legales, en el cuerpo de este memorándum se incluyó una breve descripción y explicación del sistema.

Para facilitar el manejo del texto legal, se acompañó un proyecto de declaración mensual de impuestos que implicó la práctica de la aplicación de las disposiciones legales, por el propio contribuyente.

"Es indudable la conveniencia de que los contribuyentes se inicien en la experimentación del nuevo sistema y por ello se les solicita la formulación de una declaración mensual de impuesto, - en una fecha determinada, como si estuviera en vigor la ley y tuvieran ya la obligación de hacer el pago correspondiente. De esta manera, se podrá conocer en qué medida el sistema propuesto es comprendido por los causantes, así como hasta qué punto las disposiciones relativas pueden aplicarse automáticamente por los contribuyentes, a fin de que cumplan adecuada y puntualmente sus obligaciones fiscales.

Es de suponerse que por la derogación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y su sustitución por el Impuesto Fede-

ral sobre Egresos, las empresas que actualmente reciben beneficios en la exención o subsidio de este impuesto, por alguna medida de fomento, vean afectada su posición. Por tal razón se pregunta - si reciben algún beneficio fiscal, de que monto y por que concepto, con lo que se podrán evaluar las medidas que debe tomar el Gobierno Federal frente a este problema." (Secretaría de Hacienda - pag. 127)

3.4 EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA INICIATIVA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El 29 de diciembre de 1978, se publicó la ley correspondiente con un año de anticipación a su entrada en vigor. Ello permitió una gran difusión de sus disposiciones y tanto las autoridades hacendarias federales y estatales, así como los contribuyentes, - tuvieron la oportunidad de medir sus consecuencias y capacitar -- al personal que tendría que aplicarla o cumplirla.

A continuación se exponen los motivos de la iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

"El ejecutivo a mi cargo ha expuesto ante ese H. Congreso de la Unión en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1979, la necesidad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del sistema fiscal federal que se proponen a Vuestra Soberanía.

SUBSTITUCION DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo - constituye el mecanismo del impuesto sobre el Valor Agregado que-

se contiene en esta Iniciativa y que de aprobarse vendrá a sustituir al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

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

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

EFFECTO ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

La principal deficiencia que hoy muestra el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles deriva de que se causa en "cascada", es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

Existe la conciencia en el público de que paga el impuesto federal sobre ingresos mercantiles sólo con la tasa general de 4% sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere; pero en general, no puede percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mis-

no 4%, ya que el efecto repetitivo del gravamen queda totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas de terminan que en promedio los consumidores pagan más del 10% por los bienes o servicios que adquieren, como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más duramente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, solo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y en particular el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.

Por la circunstancia apuntada fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para establecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por la población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegan a la población de menores recursos, cuyo consumo resulta excesivamente gravado. Sin embargo, las tasas especiales tienen defectos en su aplicación y frecuentemente han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

EFFECTO QUE PRODUCE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro impuesto sobre ingresos mercantiles, y en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

El impuesto al valor agregado que se propone en esta Iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas 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 impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado solo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios, y al llegar éstos al consumidor final no lleven disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Con el impuesto que se propone resultará la misma carga fiscal para los bienes por los que daba pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosas impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano.

VIGENCIA DE IMPUESTOS ESPECIALES.

En los bienes cuyo consumo tenga características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el gravamen

men al valor agregado quedará complementado con los impuestos especiales existentes como el de producción y consumo de tabaco, de envasamiento de bebidas alcohólicas y otros, cuyas tasas se propone reducir a fin de que en su conjunto, no se modifique dicha carga.

IMPUESTO APLICABLE A LA ENAJENACION DE AUTOMOVILES DE LUJO.

Conviene destacar que no es el propósito aumentar ni disminuir el gravamen sobre enajenación de automóviles nuevos que hoy llega hasta 30%. Para el logro de este propósito en su oportunidad presentaré a la consideración de Vuestra Soberanía la Iniciativa de un impuesto que junto con el valor agregado mantendrá, a partir de 1980, niveles de carga fiscal semejantes a los actuales.

TASA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE SE PROPONE.

Para lograr una recaudación equivalente a la actual del impuesto sobre ingresos mercantiles, el nivel de la tasa tendría que ser superior a 10% sobre el valor agregado de los bienes y servicios considerados. Sin embargo, la Iniciativa propone que la tasa del impuesto sea de 10% a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios atendiendo a la dificultad al entrar en vigor la ley, de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

Por otra parte, no debe desconocerse la situación particular de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California y Norte de Sonora, y Baja California Sur, para las que se propone una tasa de 6%.

INGRESOS QUE SE GRAVAN.

Como características generales del impuesto que se propone debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la presta-

ción de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

INGRESOS QUE SE GRAVAN.

Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

INGRESOS EXENTOS DE PAGO DEL IMPUESTO.

En efecto, se liberan de pago todos los productos agrícolas y ganaderos mientras no sufran transformación industrial; así como la carne, leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionen. El conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

TRASLACION EXPRESA DEL IMPUESTO.

En el nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslada.

COMPUTO DEL IMPUESTO A CARGO DEL CASANTE.

Los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre

el valor total de las actividades que realicen y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente -- les hubiera sido trasladado, siempre que corresponda a bienes o -- servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar impuesto y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales.

PAGO DEL IMPUESTO.

El pago se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente, si éste tuviese varios establecimientos, el pago se efectuará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizará en la oficina aduanera correspondiente.

PAGOS PROVISIONALES Y DEFINITIVO.

El impuesto se declara mensualmente y se efectúa un cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con los del impuesto sobre la renta. En el supuesto de que haya saldos pendientes de acreditar al término del ejercicio fiscal, éstos son susceptibles de devolución. Sin embargo, ésta se podrá solicitar mensualmente en los casos de exportaciones, enajenaciones de maquinaria y equipo agrícola, planes de inversión comprobados y en la franja fronteriza norte y en las zonas libres.

ESTIMACION A CAUSANTES MENORES.

Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubiesen trasladado sus proveedores. El régimen transitorio permite que estos contribuyentes gradualmente se incorporen al sistema, ya que du--

rante 1980 tendrán obligaciones fiscales prácticamente iguales a las actuales.

OBLIGACIONES DE CAUSANTES MAYORES.

Los demás comerciantes e industriales quedan obligados a llevar libros de contabilidad y registros, a hacer en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos - en los que trasladen expresamente el impuesto y a presentar declaraciones. Estas obligaciones son algo más complejas que las que establecía el impuesto sobre ingresos mercantiles, pero en la medida en que todos ellos son causantes mayores del impuesto sobre la renta, utilizarán su misma contabilidad para desahogarla con facilidad.

PARTICIPACION A ENTIDADES FEDERATIVAS.

Las características del impuesto al valor agregado obligan a variar sustancialmente el procedimiento para hacer la distribución de participaciones a las entidades federativas, pues al contrario de lo que ocurre en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, el lugar en el que en definitiva se realiza el consumo final. Consecuentemente las participaciones no se otorgarán en función de las recaudaciones que se obtengan en cada entidad, sino que se llevarán a un Fondo General de Participaciones, con cargo a todos los impuestos federales el cual se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los convenios que las entidades que así lo deseen, celebren con la Federación.

En dichos convenios se señalarán también las facultades para administrar el impuesto, que ejercerán las entidades federativas.

INICIACION DE LA VIGENCIA.

La nueva ley requiere un amplio período entre el momento en que sea aprobada por "Vuestra Soberanía", y el día en que entrará en vigor, el cual se propone que sea el 1o. de enero de 1980. Este plazo es indispensable para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor y los comerciantes e industriales, a fin de que sean comprendidas y evitar que el desconocimiento del sistema dé lugar a una elevación injustificada de los precios. El plazo citado es también necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y de las entidades que se encargaran de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.

DEROGACION DE DIVERSOS IMPUESTOS FEDERALES.

Se propone la derogación de un conjunto de impuestos que ya no son necesarios, porque las actividades que gravan quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. Así se logra, adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales."

SEGUNDA PARTE:

**ANALISIS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
Y SU REGLAMENTO**

CAPITULO 4:

ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO 4
ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En 1978 se publicó la Ley del Impuesto al Valor Agregado que entró en vigor el 1o. de enero de 1980. Este gravamen representa un importante avance en el sistema tributario del país que como sabemos sustituyó al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y está estructurada de la siguiente manera:

4.1 ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Capítulo	Contenido	Artículos
1	<p style="text-align: center;">DISPOSICIONES GENERALES:</p> <p>Fija los sujetos, el objeto, las tasas, la traslación expresa del impuesto, la fecha y el lugar de pago de los contribuyentes y la obligación de los gobiernos de pagarlo. Concede el derecho de acreditar el impuesto mencionando los requisitos de dicha operación y el derecho de compensar mensualmente o a solicitar la devolución de saldos a favor. Permite deducir el impuesto pagado por descuentos, bonificaciones o devoluciones.</p>	1 - 7
2	<p style="text-align: center;">DE LA ENAJENACION:</p> <p>Define la enajenación de bienes y menciona las exenciones para esta operación; define las enajenaciones que se -</p>	8 - 13

Capítulo	Contenido	Artículos
	consideran dentro del territorio nacional y el momento de causación del impuesto. Define la base gravable por enajenación de bienes y permite acreditar el impuesto pagado en la enajenación de bienes exentos.	
3	<p style="text-align: center;">DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.</p> Define la prestación de servicios y menciona las exenciones de pago del impuesto por este concepto. Define la prestación de servicios que se consideran prestados en el país en el momento de causación y el valor base del impuesto.	14-18
4	<p style="text-align: center;">DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES:</p> Define el uso o goce temporal de bienes tangibles y menciona las exenciones. Define cuando hay uso o goce temporal en territorio nacional, el momento de causación y el valor base del impuesto.	19-23
5	<p style="text-align: center;">DE LA IMPORTACION DE BIENES:</p> Define las importaciones de bienes y servicios y menciona las exenciones. Define cuando se efectúa la importación, el valor base del impuesto, el	24-28

Capítulo	Contenido	Artículos
	lugar de pago, el no acreditamiento o compensación contra este pago y su acreditamiento posterior.	
6	<p data-bbox="302 585 954 659">DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS:</p> <p data-bbox="302 670 954 1032">Exenta del pago del gravamen a las exportaciones y las define. Da derecho a solicitar la devolución o acreditar el impuesto trasladado, estableciendo un límite mensual. Define el momento del derecho del acreditamiento y el valor de lo exportado.</p>	29-31
7	<p data-bbox="302 1085 954 1159">DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES:</p> <p data-bbox="302 1170 954 1585">Enumera las obligaciones de los contribuyentes. Norma los actos accidentales y los cobros en especie. Establece un régimen especial para causantes menores señalando sus obligaciones. Da bases para las estimaciones de ingresos hechas por la autoridad competente.</p>	32-37
8	<p data-bbox="302 1638 954 1681">DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES:</p> <p data-bbox="302 1691 954 1940">Señala las facultades de las autoridades para el caso de omisión de declaraciones. Determina el procedimiento que dichas autoridades llevarán a cabo para la estimación de ingresos -</p>	38-40

Capítulo	Contenido	Artículos
	de causantes mayores y señalará el procedimiento a seguir en los casos de omisión de adquisiciones.	
9	DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS: Señala la posibilidad de coordinación de las entidades federativas con el Sistema Nacional De Coordinación Fiscal, estableciendo requisitos de ausencia de gravámenes y señalando las excepciones de dicho requisito.	41-42

4.2 DISPOSICIONES GENERALES.

El Impuesto al Valor Agregado es un gravamen que corresponde al valor que se añade en cada acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica.

Esta nueva Ley impositiva entró en vigor el 10. de enero de 1980 y propició un cambio en el régimen fiscal del país. Entre otras cosas, simplifica el sistema fiscal federal al derogar 19 impuestos incluyendo el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y --grava actividades que el ISIR no consideraba; obteniendo así, su-- puestamente, un porcentaje mas alto de recaudación por este concepto.

Esta Ley del Impuesto al Valor Agregado fue decretada en el año de 1978 y sometida a la consideración del H. Congreso de la Unión por el Presidente de la República con fundamento en el Art. 71 constitucional que establece: "El derecho de iniciar leyes o --

cretos compete: frac. I. Al Presidente de la República", y Art. - 72 constitucional: "Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones; inciso f) En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos..."

4.2.1 DEL SUJETO.

Son sujetos del IVA las siguientes entidades: La persona física o moral o la unidad económica que realice el acto o actividad gravados, incluyendo a las entidades gubernamentales cuando efectúen dichas actividades que no correspondan a sus funciones de derecho público, así como los organismos descentralizados y las demás personas exentas de otros gravámenes.

Para ser sujeto no se requiere que la persona sea comerciante; puede ser un sujeto habitual o eventual.

4.2.2 DEL OBJETO.

Las operaciones objeto del impuesto señaladas por el Artículo 10. de la ley son:

1. La enajenación de bienes.
2. La prestación de servicios independientes.
3. El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
4. Importación de bienes o servicios.

No necesariamente son las actividades mercantiles las que están gravadas, sino también quedan incluidas las operaciones de naturaleza civil, no exigiéndose la característica de la habitualidad.

4.2.3 DE LA TASA.

La tasa general del IVA es del 10%. Sin embargo, como excepción, se fijó el 6% para la zona fronteriza de 20 km. paralela a la línea divisoria internacional del país; así como para las zonas libres de Baja California Norte y Sur y Norte de Sonora; lo anterior con el objeto de otorgar una mayor competitividad a los comerciantes de la zona fronteriza de los Estados Unidos de Norteamérica.

4.2.4 TRASLACION.

La traslación del impuesto es el cobro o cargo que hace el contribuyente al adquirente o usuario del bien o al receptor del servicio, de un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividad gravados.

Es obligatorio para los causantes trasladar expresamente el impuesto causado a sus clientes y aceptar la repercusión del impuesto, inclusive para la Federación, los Estados, los Municipios, el Distrito Federal, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades corporativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Este fenómeno de la traslación obligatoria es fundamental para que opere el mecanismo de aplicación del impuesto, pues de la existencia del documento en que conste expresamente y por separado el monto del gravamen, depende la posibilidad del acreditamiento para el adquirente cuando sea causante del Impuesto al Valor Agregado.

4.2.5 DEL PAGO.

El pago del impuesto será la diferencia entre el impuesto --

causado por las operaciones realizadas por el causante menos el impuesto que le hubieran trasladado y el que hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, siempre que estos últimos impuestos sean acreditables conforme a la ley.

Los pagos mensuales se efectúan mediante declaración, a más-tardar el día 20 o al siguiente día hábil si ese no lo fuera. La declaración anual se presenta dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, debiendo anexar una copia de la misma -- con la que se formula para efectos del Impuesto sobre la Renta.

En el caso de importación de bienes tangibles, el impuesto -- se paga en el momento en que se tiene a disposición el bien, o -- cuando la importación temporal se convierte en definitiva. No -- podrán retirarse mercancías de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente se haya pagado el Impuesto al Valor -- Agregado correspondiente.

En los actos accidentales, el pago se hace por declaración -- dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se obtiene la -- contraprestación. El causante no formula declaración anual ni -- mensual.

Los causantes habituales del IVA, siempre deberán presentar -- sus declaraciones mensuales y su declaración anual, a pesar de -- que no hubieran realizado operaciones afectas al IVA.

4.2.6 LUGAR DE PAGO.

El pago del impuesto se efectuará en la oficina autorizada -- correspondiente al domicilio del sujeto. En el caso de matrices -- y sucursales, en la que corresponda al domicilio del establecimiento -- principal.

En las importaciones, en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado respectivo. (Ver cuadro 4)

LUGAR DE PAGO DEL IMPUESTO.

Un solo establecimiento.

Persona Física.

Persona Moral o unidad económica

Casa en que habiten.
Principal asiento del negocio.
Donde se encuentre.

Establecimiento principal.
Donde se realice el hecho generador de la obligación tributaria.

Varios establecimientos.

Persona Física o Moral o Unidad Económica

Establecimiento principal.

Lugar de mayor inversión en activos fijos y labore el - mayor número de trabajadores.¹
De no coincidir ambas condiciones en un lugar, será:

- a) En actividades industriales: lugar de mayor inversión en activos fijos.
- b) No industriales: Mayor número de trabajadores.

¹ Cuando son varios establecimientos en una entidad federativa, deben sumarse todos los activos fijos o la cantidad de trabajadores dentro de la entidad.

Importaciones { Personas físicas, morales o unidades económicas. { Bienes tangibles: aduana, recinto fiscal o fiscalizado. Bienes Intangibles: el domicilio del contribuyente.

Actos accidentales { Personas físicas, morales o unidades económicas. { El domicilio del contribuyente.

Contribuyentes no residentes en el país. { Domicilio del representante.

Cuadro 5

Fuente: Carpeta "Impuesto al Valor Agregado" del INEF. pag. 48

4.2.7 ACREDITAMIENTO.

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

1. Ser sujeto del Impuesto.
2. Realizar los actos o actividades por los que se deba pagar el gravamen.
3. 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 para fines del ISR.

4. Demostrar con la documentación que satisfaga requisitos fiscales, que el impuesto le fué trasladado en forma expresa y por separado del precio.

Es importante destacar que no se tiene derecho al acreditamiento, cuando el contribuyente destina o utiliza los bienes o servicios para la realización de actos o actividades exentas. Esta regla no se aplica a las exportaciones ni en la primera enajenación de maquinaria y equipo que únicamente sea susceptible de ser utilizado en la agricultura o ganadería, así como fertilizantes, a pesar de que por ellas no se paga el impuesto.

1. PRORRATO EN EL ACREDITAMIENTO.

Cuando un mismo contribuyente realice actividades gravadas o exentas, solo puede acreditar el impuesto que le fue trasladado o que pagó en la importación, respecto de los bienes o servicios utilizados en la consecución de la actividad gravada, siempre que -

sea perfectamente identificable el destino de aquéllos.

Cuando esa identificación no sea posible de hacerse, el acreditamiento procede únicamente en el por ciento que represente el valor de los actos gravados en el valor total de las actividades realizadas por el contribuyente en el ejercicio fiscal.

Como se indicó en el punto anterior, las exportaciones y la enajenación de primera mano de maquinaria y equipo agropecuario y de fertilizantes, permiten el acreditamiento aun cuando están exentas.

2. PERIODO DE ACREDITAMIENTO.

El acreditamiento opera mensualmente contra el impuesto causado en el mismo período.

4.2.8 PROCEDIMIENTO PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO.

El impuesto se determina por ejercicios fiscales, aunque para efectuar los pagos mensuales a que obliga la Ley, deben hacerse también cálculos por éste último período de tiempo.

El impuesto que se causa es el que resulta de aplicar la tasa respectiva a los valores base del gravamen.

El impuesto a enterar es el saldo a cargo del contribuyente, después de restar al impuesto que causa, el que le ha sido trasladado al propio contribuyente o que fué pagado por éste en la importación. En consecuencia, el impuesto que se paga es la diferencia que resulta entre el impuesto que causa el contribuyente y el que le fué trasladado a él por la adquisición de bienes o servicios y el que pagó por la importación.

El pago mensual es la diferencia entre el impuesto relativo al total de los valores correspondientes a los actos o actividades

realizados en el mes de calendario anterior y las cantidades por las que procede el acreditamiento.

4.2.9 MOMENTO DE CAUSACION.

En términos generales, el impuesto se causa cuando se observa la primera manifestación objetiva de la realización del acto o actividad gravados o cuando son exigibles las contraprestaciones.

4.2.10 SALDOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE:

Quando el impuesto trasladado al contribuyente en el periodo de un mes y el que haya pagado en las importaciones, resulte mayor que el impuesto causado en el mismo lapso, se origina un saldo a favor del contribuyente mismo que puede acreditar contra pagos futuros hasta agotarlo; y si al final del ejercicio subsisten cantidades a su favor, tiene derecho a solicitar la devolución o continuar el acreditamiento mensual.

No obstante lo anterior, podrán solicitar mensualmente la devolución de los saldos a favor que, en su caso, determinen en sus declaraciones mensuales del IVA, los causantes:

1. Que exporten bienes o servicios. (Estos contribuyentes están gravados con "tasa cero de impuesto").
2. Domiciliados o establecidos en la faja fronteriza norte del país o en las zonas libres de Baja California Norte, Baja California Sur y Norte de Sonora.
3. Que ejecuten planes de inversión comprobados ante la SHCP.
4. Que efectuen la primera enajenación de maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como de fertilizantes. (Estas operaciones, al igual que las exportaciones, están afectas a "tasa cero" de IVA).

Las operaciones indicadas están gravadas con una tasa inferior a la general, de 10% ya sea porque están gravadas con el 6%, o bien con la "tasa cero". Consecuentemente, resultará frecuente en la práctica que los contribuyentes que efectúen estas operaciones muestren en sus declaraciones mensuales saldos de IVA a su favor, ya que mientras que sus proveedores de bienes y servicios — les estarán trasladando un impuesto determinado a razón del 10% — sobre el valor de los bienes o servicios que adquieran, ellos estarán repercutiendo a sus clientes un IVA calculado con la tasa — de 6% o bien con la "tasa cero".

"Como complemento a esta norma, será importante que la SHCP atienda de inmediato las solicitudes de devoluciones de IVA que — les presenten los contribuyentes que realizaron las operaciones — antes listadas, a fin de no causarles un perjuicio financiero que interfiera con la realización de sus actividades, las cuales se — desean fomentar." (Dominguez pag. 6-2)

4.2.11 DE LOS DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y DEVOLUCIONES.

Los contribuyentes que otorguen descuentos, bonificaciones o devoluciones sobre las operaciones gravadas por la ley del IVA, — compensaran en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales — el IVA correspondiente a dichos descuentos, bonificaciones o devoluciones, ya que el impuesto se debe causar sobre el valor que — tengan realmente los actos o actividades gravadas. De esta forma, si la ley no permitiese que el contribuyente que otorga las — bonificaciones o recibe las devoluciones acreditará el IVA relativo a dichos valores, se estarían gravando de hecho operaciones — que nunca se efectuaron, ya que estas partidas representan para — fines prácticos, operaciones que pudieron haberse llevado a cabo — pero que finalmente no se realizaron (devoluciones), o bien, no —

se realizaron a los valores originalmente pactados (descuentos y bonificaciones); logrando así un ajuste de IVA correcto tanto para quién otorgó el descuento, la bonificación o bien recibió la devolución, como para quien obtuvo el beneficio del descuento o hizo la devolución.

4.3 DE LA ENAJENACION.

Para efectos de la Ley del IVA, se entiende por enajenación: Art. 8o. frac. I : "Toda transmisión de propiedad de bienes. No queda comprendida en esta fracción la que se realice por causa de muerte, ni por fusión de sociedades." Tampoco se considera enajenación, de bienes, los donativos salvo que estos realizados por empresas no les sean deducibles para efectos de ISR.

La fracción II adiciona las ventas con reserva de propiedad, la fracción III las adjudicaciones, la fracción IV el fideicomiso considerado en el Código Fiscal como enajenación de bienes.

La fracción V considera como enajenación: "El faltante de bienes en los inventarios de las empresas. Esta presunción admite prueba en contrario".

Quando las empresas efectuen donativos y representen partidas no deducibles para fines de ISR, se considerará que existe enajenación y representaran operaciones gravadas por la ley del IVA. Quando el causante efectue la donación en especie tendrá que trasladar al beneficiario el IVA que resulte del valor comercial de esos mismos bienes, ya que en este caso la donación constituye una transmisión gravada.

"Existe enajenación aunque el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida, ya que en la mayoría de los casos no se

expide propiamente una factura al momento de acordar la operación, por lo que será importante que en el documento en que contengan las características de la operación pactada, se indique expresamente y por separado, el impuesto que se traslada al momento de pactar la operación." (Dominguez, pag. 8-2)

La fracción III del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, establece los actos en que existe enajenación de bienes inmuebles a través de fideicomiso :

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

4.3.1 EXENCIONES (Art. 9)

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

- I. El suelo.
- II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando solo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.
- III. Animales y vegetales, que no estén industrializados.
- IV. Carne en estado natural.
- V. Tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo.
- VI. Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación.
- VII. Azúcar, moscabado y piloncillo.
- VIII. Sal.
- IX. Agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo.
- X. Ixtle.
- XI. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.
- XII. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganaderos.
- XIII. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.
- XIV. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, así como los premios respectivos siempre que sean -

objeto de la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas y Sorteos y Juegos Permitidos.

IV. Moneda Nacional y Monedas extranjeras.

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

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

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

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

4.3.2 ENAJENACIONES QUE SE CONSIDERAN EFECTUADAS EN EL PAIS.

Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional si el bien se encuentra en México al enviarse al adquirente o si no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

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

4.3.3 MOMENTO DE CAUSACION.

Artículo 11 de la Ley del IVA: "Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

- I. Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta fracción cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o adquirirlo.
- II. Se pague parcial o totalmente el precio.
- III. Se expida el documento que ampare la enajenación."

4.3.4 DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE POR ENAJENACION DE BIENES.

La base del IVA en el caso de enajenación de bienes, incluye tanto el precio de venta del objeto de la enajenación como otras partidas que lo incrementen, bien sea por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado permite acreditar a los causantes, el impuesto pagado en la primera enajenación de ciertos bienes exentos, o sea, que el impuesto que a ellos les repercutieron lo pueden recuperar del fisco federal mediante la presentación de solicitudes de devolución de dicho impuesto. Lo anterior tiene una doble finalidad:

1. Evitar que los comerciantes de dichos bienes, recuperen el IVA que a ellos les trasladaron, mediante un incremento en el precio de venta de estos productos (fertilizantes y maquinaria y equipo para productos agropecuarios no

industrializados), precio de venta que incrementaría el -- costo de los productos agrícolas o ganaderos y

2. Gravarlos de hecho con la "tasa cero" de impuesto para evitar que por efectuar operaciones no afectas al IVA, se conviertan en consumidores finales, teniendo que absorber el impuesto respectivo en sus costos y gastos.

Asimismo, el artículo 13 de la Ley del IVA limita el monto -- del acreditamiento o devolución al 10% del valor de cada enajenación, probablemente para tratar de ubicar a los causantes que efectúan estas operaciones, en la misma situación en que se encuentran los contribuyentes que lleven a cabo operaciones gravadas por el régimen general de la Ley del IVA.

4.4 DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

"Aunque la ley los llama "independientes", no deben confundirse con los profesionales (exentos), ni aquéllos prestados en forma subordinada a cambio de una remuneración (trabajo)." (Pará págs. 30)

El artículo 14 de la Ley del IVA define como ingresos que se gravan como prestación de servicios independientes:

Art. 14 "Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

- I. Prestación de obligaciones de hacer que realice una -- persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto -- que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, 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 obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes."

Este artículo grava todas las operaciones que no estén expresamente comprendidas bajo los conceptos de enajenación o uso o goce temporal de bienes; incluye a todas las obligaciones de hacer de dar, de no hacer o de permitir, que no estén consideradas por la ley del IVA como enajenación, o uso o goce temporal de bienes.

La comisión y la mediación mercantil quedan gravadas como -- prestación de servicios independientes, debiendo los causantes -- que realicen estas actividades, repercutir el impuesto que causen a sus comitentes. El IVA se determina sobre el valor total de la comisión pactada, dando lugar al comisionista de acreditar el IVA que le hubiesen repercutido otros comisionistas o mediadores por las comisiones cedidas.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de --- prestación de servicios, determinarán el impuesto utilizado la tasa general del 10% o bien, la del 6% en los casos previstos por la ley. Los contribuyentes trasladarán el impuesto resultante a quien reciba el servicio, quien a su vez lo podrá acreditar contra el IVA proveniente de las operaciones que realice con sus --- clientes.

"Cabe aclarar que cuando se envíen a un comisionista o a un-

distribuidor, mercancías para su venta no se causará el IVA, ya que estos no estarán obligados a adquirir los bienes, supuesto necesario para que exista enajenación." (Dominguez pag. 14-2).

4.4.1 EXENCIONES.

Artículo 15, Ley del IVA: "No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- I. Los prestados directamente por la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios que no correspondan a sus funciones de derecho público.
- II. Los prestados por instituciones públicas de seguridad social.
- III. Los prestados en forma gratuita.
- IV. Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación.
- V. El transporte público de personas, excepto cuando requiera de concesión o permiso federal para operar.
- VI. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos; alumbramiento y formación de retenes de agua; dementes y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola; cosecha-recolección; así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado, siempre que sean indispensables para la realización de actividades agrícolas e ganaderas.
- VII. Los de maquila de harinas e masa, de maíz e trigo.

VIII. Los de pasteurización de leche.

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

X. Los prestados por instituciones de crédito y las comisiones de sus agentes y corresponsales.

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

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

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

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

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

XV. Los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas cuando realicen actividades cinematográficas, teatrales, de radiodifusión, de variedades, taurinas o deportivas.

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

Los servicios independientes que presten los profesionales y cuando estén organizados a través de sociedades mercantiles si estarán afectos al IVA.

Las exenciones previstas por la ley del IVA, en relación con la prestación de servicios, son menores que las que el ISIM eximía, por lo que el IVA en este aspecto, podrá llevar a cabo una mayor recaudación para el fisco federal.

4.4.2 SERVICIOS QUE SE CONSIDERAN PRESTADOS EN EL PAIS.

Se considera que son servicios prestados en territorio nacional, cuando en el mismo son llevados a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. Sin embargo, cuando los servicios se presten en territorio nacional por una persona que no sea residente, también quedarán afectos al IVA, ya que esta ley grava el aprovechamiento en territorio nacional de servicios que presten en el mismo personas no residentes en el país.

4.4.3 MOMENTO DE CAUSACION.

El pago del impuesto será obligatorio en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas, comprendiendo entre dichas contraprestaciones los anticipos que reciba el prestador del servicio.

Los anticipos causarán impuesto sobre el valor de los mismos, tratándose de la prestación de servicios.

Cuando se efectúen depósitos para garantizar la prestación de un servicio determinado, no se causará el IVA, ya que esta operación no está sujeta al pago del gravamen. El IVA se causará en la medida en que el prestador de los servicios tenga derecho a exigir el pago de la contraprestación misma o la reciba.

4.4.4 DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE POR PRESTACION DE SERVICIOS.

La base para fines del IVA en el caso de prestación de servicios independientes está constituida por el valor total de la contraprestación de la contraprestación pactada, más cualquier otra cantidad que la aumente por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, etc; adicionando de igual manera los reembolsos, ya que estos representan un concepto que debe aumentarse a la base para efectos del gravamen.

"Para los causantes que efectúen operaciones que no causen el IVA, como podrían ser los profesionales que presten servicios de manera independiente, las cantidades que se adicionen a los honorarios estipulados por concepto de impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, representarán partidas que tampoco estarán afectas al IVA, porque estos conceptos están incluidos, dentro del valor total de la contraprestación y ésta representa una partida que no causa el IVA por provenir de una prestación de servicios de carácter profesional conforme a la fracc. XIV del art. 15 de la ley del IVA." (Domínguez Nota pag. 18-1)

Cuando en una operación de prestación de servicios se pac--

ten intereses, estos estarán gravados por el IVA. La obligación de pagar el impuesto nacerá en el momento en que los intereses — sean exigibles; en relación a los intereses moratorios y a las penas convencionales, dará lugar al pago del IVA en el mes en que — sean exigibles.

4.5 DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Caen bajo este concepto el arrendamiento, el usufructo y — cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que — al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar — o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contra — prestación. Al referirse sólo a bienes tangibles, la ley trans — fiere el uso remunerado de intangibles al concepto de servicios o — de importación de los mismos.

"El usufructo gratuito es una operación que no está sujeta — al IVA, ya que no existe contraprestación, elemento necesario pa — ra que pudiera estar gravado; en la misma situación se encuentra — la figura del comodato, en la cual tampoco existe contrapresta — ción." (Dominguez, pag. 19-1)

El arrendamiento financiero por representar el uso o goce — temporal de bienes, es sujeto del gravamen, en cuanto a las ren — tas que paga el arrendatario al arrendador. Si al término del — contrato ejerce el arrendamiento alguna opción, para que mediante — el pago de algún precio adquiera la propiedad del bien que ha es — tado arrendando, en ese momento se estaría en presencia de una e — najenación objeto del IVA. Si el arrendatario cede a un tercero — en forma gratuita su derecho para ejercitar la opción, el IVA se — causaría sobre el valor de mercado o de avalúo de dicha opción, — que puede ser determinada tomando en cuenta el valor del bien me —

nos la cantidad que se tuviera que desembolsar para ejercitarla. Además, el arrendador debe trasladar al adquirente el IVA que — se determine sobre el monto de la opción contenida en el contrato previamente celebrado.

4.5.1 EXENCIONES.

Artículo 20. "No se pagará el impuesto por uso o goce temporal de los siguientes bienes:

- I. El suelo.
- II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.
- III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
- IV. Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas o ganaderos.
- V. Libros, periódicos y revistas."

4.5.2 USO O GOCE DE BIENES QUE SE CONSIDERAN CONCEDIDOS EN EL PAIS.

Se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material, a quien va a realizar su uso o goce.

El legislador una vez más, atiende la ubicación física de los bienes para definir el lugar en el que se celebra la operación, ya que resulta normalmente fácil de precisar y difícil de cambiar.

4.5.3 MOMENTO DE CAUSACION.

El pago del IVA por la concesión del uso o goce temporal de bienes, será obligatorio en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas, quedando incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

Los anticipos provocan, que se cause el impuesto sobre el valor de los mismos. Los depósitos para garantizar el pago de la contraprestación pactada, no causará IVA. Las rentas pagadas por anticipado están afectas al gravamen.

4.5.4 DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE POR PERMITIR EL USO O GOCE DE BIENES.

La base para fines del IVA en el caso del uso o goce temporal de bienes, la constituye el valor total de la contraprestación pactada adicionada de cualquier otra cantidad que la suente por concepto de otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, y

reembolsos para efectos del gravamen.

4.6 DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

Artículo 24. "Se considera importación de bienes y servicios:

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

El IVA grava la importación de bienes y servicios, para igualar circunstancias desde el punto de vista fiscal, entre los productos nacionales y los de origen extranjero.

Cuando el importador de bienes o servicios realiza operaciones gravadas por el IVA, el impuesto que tenga que cubrir por la importación de dichos bienes o servicios lo podrá recuperar integralmente del impuesto que a su vez cobre a sus clientes.

Serán también objeto de impuesto sobre importación de bienes y servicios:

1. Las regalías que se paguen a empresas domiciliadas en el extranjero.
2. La asistencia técnica que proporcionen empresas domiciliadas en el extranjero a empresas mexicanas.
3. El pago de intereses a personas domiciliadas en el extranjero.
4. Los servicios publicitarios que se paguen al extranjero.
5. Los servicios profesionales que se reciban de personas residentes en el extranjero, ya sea que se presten en el extranjero mismo o en el país.
6. Las comisiones que se paguen a personas residentes en el extranjero para la importación de bienes o servicios.
7. Los intereses que se paguen a instituciones de crédito en el extranjero.

4.6.1 EXENCIONES.

Artículo 25. No se pagará el impuesto en las siguientes importaciones:

- I. Las que no se consumen como las temporales, retorno de bienes exportados temporalmente y bienes en tránsito - de objeto de transbordo.
- II. Equipajes y menajes de casa según el Código Aduanero.
- III. Bienes cuya enajenación en el país no da lugar al pago del IVA, salvo bienes muebles usados.

4.6.2 MOMENTO DE CAUSACION.

Se considera que se efectúa la importación de bienes o servi

cios en el momento en que los bienes queden a disposición del importador en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado; se causa en el mes en el que los bienes queden a disposición del importador y no en el mes en el que éste retire de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, los bienes importados.

"Cabe aclarar que a pesar de que el artículo 28 indique que no se pueden retirar mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado sin que previamente quede hecho el pago del impuesto que corresponda conforme a la Ley del IVA, no se difiere la época de causación del impuesto hasta que esto último suceda, sino que simplemente se está en presencia de un requisito que hay que cumplir para retirar la mercancía y que implica que el pago del impuesto se efectúe a más tardar en ese momento para los fines indicados." (Dominguez, pag. 26-1)

Las importaciones temporales que se convierten en definitivas, deben atenerse a las disposiciones del Código Aduanero para precisar el momento en que se considera definitiva una importación.

Para la importación de bienes intangibles o el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles e intangibles, se establece que la importación se realiza cuando suceda alguno de los supuestos siguientes:

1. Se aproveche en territorio nacional.
2. Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
3. Se expida el documento que ampare la operación.

Estas reglas serán válidas cuando se haya pactado un pago único como contraprestación por las operaciones anteriormente descritas, ya que si se pactan contraprestaciones periódicas, (como-

es el pago de regalías para la explotación de una marca), el impuesto se causará conforme sean exigibles las contraprestaciones de que se trate.

La obligación de pagar el impuesto, tratándose de la importación de servicios, nace en el momento en que sea exigible la contraprestación, se haya o no prestado el servicio.

4.6.3 DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE POR IMPORTACION DE BIENES.

La base para calcular el IVA en la importación de bienes tangibles será el valor que se utiliza para los fines del impuesto general de importación, adicionando el monto de éste último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Para este efecto, la Ley de Valoración Aduanera que entró en vigor el 10. de julio de 1979, considera que la base del impuesto de importación lo constituye "el valor normal" de los bienes tangibles importados, siendo dicho valor normal, aquél en que cualquier bien, independientemente del valor consignado en las facturas del proveedor extranjero.

4.6.4 PAGO DEL IMPUESTO.

El impuesto por la importación de bienes tangibles, deberá pagarse antes de retirar las mercancías importadas de las aduanas, recintos fiscales o fiscalizados. Este impuesto deberá cubrirse sin que se acepte compensación o acreditamiento para cubrir el mismo. Sin embargo, el IVA que se pague por la importación de -

bienes, es acreditable contra el impuesto que se deba causar por las operaciones que realice el contribuyente, siempre que dichos impuestos reúnan los requisitos de acreditamiento.

4.7 DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

Se considera exportación de bienes y servicios para efectos de la Ley del IVA: (art. 29)

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

No se está obligado al pago de este gravamen por la exportación de bienes o servicios, independientemente de que el exportador sea fabricante o comerciante, del grado de integración nacional del producto o de que la exportación esté o no gravada con el impuesto general de exportación.

La operación de exportación está gravada con la tasa "cero" y por lo tanto no existe impuesto que grave la importación.

Como sabemos, la Ley de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles gravaba las ventas de exportación de bienes de aquellos artículos afectos al impuesto y los exportadores de mercancías, pedían obtg

ner, conforme a la reglamentación respectiva, CEDIS (certificados de devolución de impuestos), que les permitían recuperar los impuestos indirectos que afectaban a los productos vendidos en el extranjero, entre los que se encuentra el ISIM pagado durante las diferentes etapas del proceso productivo y distributivo.

Conforme a la Ley del IVA, no pagarán el impuesto por la enajenación de bienes o la prestación de servicios, las empresas residentes en el país cuando unos u otros se exporten, originando esta situación, que gran parte del monto por concepto de impuestos indirectos, se devolvía a través de los CEDIS, que con la implantación del IVA se elimina, ya que no afectaba los costos y gastos de las empresas.

La implantación del IVA representa un incentivo para los exportadores. Los impuestos indirectos que llegasen a afectarles a partir de 1980, serán los que provengan de las diferentes leyes fiscales especiales que no fueron abrogadas con motivo de la implantación del IVA, tales como el impuesto sobre envasamiento de bebidas alcohólicas, producción de cerveza, tabaco labrado, etc.

"La razón por la cual el IVA no grava la exportación de bienes y servicios, es porque el impuesto debe afectar al consumidor final y éste, en el caso de las exportaciones, se localiza en el extranjero." (Dominguez, pag. 29-2).

No son objeto del impuesto:

1. Las regalías que se cobren de empresas domiciliadas en el extranjero.
2. La asistencia técnica que proporcionen empresas domiciliadas en el país a personas residentes en el extranjero.
3. El cobro de intereses a personas domiciliadas en el extranjero.
4. Los servicios publicitarios que se cobren en el extranjero.

5. Los servicios profesionales que se presten por personas - residentes en el país a personas residentes en el extranjero y que se aprovechen en el extranjero.
6. Las comisiones que se cobren a personas residentes en el extranjero.

4.7.1 DEL ACREDITAMIENTO Y DE LA OPCION PARA SOLICITAR LA DEVOLUCION.

El exportador tiene derecho a acreditar los impuestos que le trasladen en la adquisición de bienes o servicios o el que pague en importaciones, aún cuando los bienes o servicios que exporte estén exentos de este gravamen en territorio nacional.

Los saldos provenientes exclusivamente de exportaciones pueden ser devueltos, mensualmente, sin esperar al término del ejercicio, como es la regla general.

El impuesto a acreditar o a devolver es igual al 10% del valor de los bienes o servicios exportados, con el objeto de evitar la devolución de impuestos que correspondan a bienes o servicios no exportados. Cabe aclarar que el derecho de acreditamiento no se hasta que realmente se configura la exportación, conforme a lo dispuesto por la legislación aduanera.

4.7.2 DEL VALOR DE LA EXPORTACION DE LOS BIENES Y SERVICIOS.

Art. 31 Ley del IVA: "Tratándose de exportación definitiva de bienes tangibles, se considerará como valor de la misma, el -- que aparezca en la factura comercial que expida el exportador.

En los casos de exportación de servicios, se atenderá al importe de la contraprestación pactada o, en su defecto, al valor -

que los servicios exportados tengan en el mercado nacional."

Es importante determinar el valor real de las exportaciones de bienes y servicios para poder precisar la base para determinar el tope del 10% de acreditamiento del IVA.

4.8 DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Las obligaciones de los contribuyentes, entre otras, son las siguientes:

1. Llevar registros contables
2. Separar operaciones exentas y gravadas.
3. Separar operaciones sin derecho a acreditamiento
4. Separar operaciones propias y por cuenta del comitente, en el caso de comisionistas.
5. Expedir facturas o recibos.
6. Señalar expresamente el impuesto que se traslada.
7. Entregar al cliente las facturas o recibos.
8. Presentar declaraciones mensuales y anual.
9. Presentar una sola declaración si se tienen varios establecimientos.
10. Presentar declaraciones y pagar el impuesto en el caso de representantes de extranjeros.

4.8.1 REGISTRO FEDERAL DE CAUSANTES.

Al entrar en vigor el impuesto, los causantes ya registrados para efectos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y de los impuestos especiales que se abrogan, no requerirán de un nuevo empadronamiento, ya que al presentar la primera declaración mensual para el pago del Impuesto al Valor Agregado, quedarán au-

tomáticamente registrados como causantes de éste.

4.8.2 REGISTROS CONTABLES.

Para el registro contable de sus operaciones, los contribuyentes tienen la obligación, como ya se mencionó, de llevar registros contables y libros de contabilidad, entre los cuales pueden estar cualquiera de los siguientes:

1. Libro Diario.
2. Libro Mayor.
3. Libro de Inventarios y Balances.
4. Registros auxiliares de compras.
5. Registros auxiliares de ventas.
6. Otros registros auxiliares dependiendo de la actividad a que se dedica el contribuyente (arrendamientos, prestación de servicios, importaciones, exportaciones, etc.)

Asimismo, existe la obligación de registrar las operaciones realizadas haciendo la separación de las mismas cuando éstas correspondan a actividades o actos que se encuentren gravados o exentos del pago del gravamen. Tratándose de comisionistas, deben efectuar su contabilidad, la separación de las operaciones que llevan a cabo por cuenta propia y de las que efectúan por cuenta del comitente.

4.8.3 EXPEDICION DE DOCUMENTOS.

El elemento básico para justificar el acreditamiento y la traslación del impuesto, los constituye la documentación que deben recabar y expedir los contribuyentes por los actos o actividades

des que llevan a cabo.

Para tal efecto tienen las siguientes obligaciones:

1. Por la enajenación de bienes, prestaciones de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, deben expedir documentos que comprueben el valor total de las contraprestaciones pactadas, dentro de los 15 días naturales siguientes, señalando en los mismos expresamente y por separado, el monto del IVA que se traslada a quien adquiere los bienes, los usa o goza temporalmente o recibe los servicios. Estos documentos pueden ser, entre otros, facturas, notas de venta, recibos, notas de remisión, etc.
2. Para tener derecho al acreditamiento, se hace necesario que los contribuyentes recaben de sus proveedores o prestadores de servicios, la documentación que compruebe o justifique la adquisición de los bienes o servicios y en los que se les traslada el impuesto.
3. Cuando se llevan a cabo devoluciones de mercancías, se otorguen bonificaciones o descuentos, deben expedirse notas de crédito que justifiquen la operación de que se trate, y en las que consigne por separado la parte proporcional del impuesto que corresponda a la operación que se realiza.

4.8.4 PRESENTACION DE DECLARACIONES.

Tanto las declaraciones mensuales como las del ejercicio, deben presentarse ante las oficinas autorizadas utilizando las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos establecidos en el capítulo I como ya se comentó.

4.8.5 REPRESENTANTES DE NO RESIDENTES.

Los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención estos últimos efectúan actividades por las que se deba pagar el impuesto, están obligados a formular a nombre de sus representados, las declaraciones correspondientes y a pagar el impuesto que proceda, siendo responsables solidarios.

4.8.6 DEL PAGO DEL IMPUESTO POR ACTOS ACCIDENTALES GRAVADOS.

Se señala que el impuesto por actos accidentales gravados deberá ser cubierto por el causante accidental, mediante la presentación de declaraciones que debían formularse dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación por la enajenación del bien o por la prestación del servicio.

No existe obligación para los causantes accidentales de presentar declaración anual, ni de presentar las declaraciones mensuales, no es indispensable llevar contabilidad, pero sí tienen las demás obligaciones en materia de expedición de documentación, en la que conste expresamente el impuesto trasladado y de conservar dicha documentación así como la que corresponda a los bienes adquiridos, por un plazo de 5 años.

4.8.7 DE LOS CAUSANTES MENORES.

Considerando que las personas físicas, con ingresos menores a \$ 1'500,000.00 anuales, no cuentan con el asesoramiento técnico ni la capacitación fiscal necesaria para cumplir por el momento, con todas las obligaciones previstas en la Ley, ésta contiene un sistema orientado a incorporarles paulatinamente al régimen ordinario previsto para este tipo de contribuyentes.

Los contribuyentes, durante 1980, cubrieron las cuotas que -

las autoridades fiscales les fijaron; para el año de 1981, los -- causantes sujetos a cuota predeterminada dedujeron de ésta el impuesto al valor agregado que les fue trasladado por sus proveedores, más una cantidad no sujeta a comprobación equivalente al 3% de las ventas, y el monto a pagar era la diferencia obtenida. En 1982, estos causantes no tienen derecho al acreditamiento del 3% y pagaran el impuesto conforme al régimen normal de Ley.

Los causantes menores, que a partir de 1981, las autoridades fiscales les estimen el valor de sus actividades por las que se -- deba pagar el impuesto (cuota fija), observaran las siguientes -- disposiciones:

1. Llevar los registros simplificados que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Estos causantes no tienen obligación de calcular ni de declarar mensualmente el impuesto.
2. Del impuesto a pagar determinado por la autoridad, el causante puede acreditar el que le hubieren trasladado, siempre que tenga en su poder la documentación que reúna requisitos fiscales.
3. Pagar el impuesto en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de cada mes, o al siguiente día hábil si éste no lo fuera, por los actos o actividades realizados en el mes inmediato anterior.
4. Expedir la documentación que reúna requisitos fiscales -- por los actos o actividades que realicen, cuando lo solicite el adquirente de los bienes o el usuario de los servicios.

Los causantes menores que realicen actividades de comisión, -- mediación, arrendamiento y quienes enajenen bienes inmuebles, ne-

obstante que obtengan hasta 1'500,000.00 de ingresos anuales, no se les practicará estimaciones de ingresos, debiendo pagar el impuesto bajo el régimen normal de la ley.

Los causantes menores, pueden tributar tanto bajo el régimen normal del IVA, es decir determinando el impuesto por pagar por diferencia entre el impuesto repercutido a sus clientes menos el impuesto que a ellos les hayan trasladado, o bien, los causantes menores estén tributando con base en una estimación de ingresos, el impuesto lo determinarán aplicando al ingreso estimado mensualmente sus proveedores de bienes o servicios, siendo la diferencia la cantidad por pagar en sus declaraciones mensuales.

"Este último sistema le proporcionará al fisco elementos para determinar si realmente se trata de un causante menor y, por otro lado, para determinar la estimativa de ingresos es adecuada en función con las operaciones reales que efectúa, ya que podrá conocer los costos y gastos en que incurrió el causante menor."

(Dominguez, pag. 35-1)

Si la autoridad comprueba que los ingresos reales del causante son superiores en más de un 20% a los ingresos estimados, se cobrarán las diferencias de impuesto que resulten, más los recargos correspondientes, salvo que el contribuyente en forma espontánea sea el que solicite la rectificación de los ingresos estimados, en cuyo caso sólo procederá el cobro del impuesto, sin sanciones ni recargos de ninguna especie.

Los causantes menores con ingresos estimados por la SIIOP, deben cubrir el impuesto a más tardar el día 15 o el día hábil siguiente si éste no lo fuera, de cada mes. El plazo para enterar el impuesto para los causantes menores que no tengan ingresos estimados deberán cubrir el impuesto a más tardar el día 20, o al -

día hábil si este no lo fuere, del mes siguiente a aquel a que se refiera la declaración.

Los causantes menores que tengan ingresos estimados no están obligados en todos los casos, a expedir la documentación que acredite sus ingresos y que muestre expresamente el impuesto trasladado a sus clientes. Únicamente tienen obligación de hacerlo cuando los clientes así se los soliciten.

Las autoridades fiscales tomarán en cuenta para estimar los ingresos de causantes menores lo siguiente:

1. Importe de compras efectuadas.
2. Inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo.
3. Monto de la renta del local en que estén establecidos los negocios.
4. Número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten.
5. Pagos de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
6. Impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios.
7. Cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos.
8. Retiros en efectivo y en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia.
9. Zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio.
10. Informaciones recabadas de terceros, y en general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto.

4.9 DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.

Cuando se omita la presentación de una o más declaraciones, transcurridos 10 días a partir del siguiente a aquél en el que se haya vencido el plazo para presentarla, la autoridad fiscal en base a cualquiera de las últimas seis declaraciones mensuales o de la anual, según corresponda, puede hacer efectivo un impuesto igual al pagado a la que se decida. Aunque esta liquidación puede ser revisada por la autoridad, no libera al contribuyente de la obligación de presentar las declaraciones omitidas.

La autoridad también puede determinar estimativamente el valor de los actos o actividades por los que se debe pagar el impuesto, cuando el contribuyente omite presentar sus declaraciones, se oponga u obstaculice una visita domiciliaria, se niegue a proporcionar documentos o informes, no presente sus libros de contabilidad o haga constar asientos, cuentas o cantidades falsos o inexactos, omite el registro de compras por más del 3% del total de ventas en el ejercicio o tenga otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus actividades.

Para esa determinación estimativa, la autoridad puede tomar como base los datos contenidos en las declaraciones, inclusive las del impuesto sobre la renta, contabilidad y documentos que existan o bien acudir a medios indirectos de investigación económica.

4.10 INTERPOSICION DE RECURSOS ANTE LAS AUTORIDADES.

Cierto es que tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes tienen sus derechos y obligaciones respectivamente. Hemos comentado las facultades que tienen de las autoridades cuando

el causante no cumpla con sus obligaciones; a continuación mencionare los medios de defensa o protección de derechos de los contribuyentes ante las autoridades cuando éstas no procedan, según el contribuyente, en forma adecuada:

"Los medios de defensa o protección de derechos de los contribuyentes de impuestos federales son los Recursos Administrativos, el Juicio de Nulidad o el Amparo.

Los Recursos Administrativos son medios legales que puede utilizar el contribuyente, para obtener de la autoridad administrativa una revisión de su actuación para revocarla, anularla o modificarla.

4.10.1 REGLAS GENERALES

1. PLAZO.

- a) Se interpondrá por el recurrente, mediante escrito que se presentará ante la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado, dentro de los 15 días hábiles siguientes en que surta efecto la notificación, expresando agravios, ofreciendo pruebas y acompañando copia de la resolución combatida y la constancia de la notificación de ésta última, excepto si se notificó por correo.
- b) Si el recurrente tiene su domicilio en población distinta al lugar en que reside la autoridad citada, podrá evitar su escrito, dentro del mismo plazo, por correo certificado con acuse de recibo, o bien presentarlo ante la autoridad que le haya notificado la resolución; teniéndose por presentado el escrito, en la fecha en que se entregue en la Oficina de Correos o a la Autoridad que efectuó la notificación.

2. PRUEBAS.

- a) No será admisible como prueba la confesión de las autoridades.
- b) Si dentro del Trámite que haya dado origen a la resolución recurrida, el interesado tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, solo se admitirán en el recurso las que hubiere allegado en tal oportunidad.
- c) Las pruebas que ofrezca el recurrente deberá relacionarlas con cada uno de los hechos contravertidos; sin el cumplimiento de este requisito serán desechadas de plano.
- d) Se tendrán por no ofrecidas las pruebas de documentos si éstos no se acompañan al escrito en que se interponga el recurso y en ningún caso, serán recabadas por la autoridad, salvo que obren en el expediente en que se haya originado la resolución combatida.
- e) La prueba pericial se desahogará con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente. De no presentarse el dictamen dentro del plazo de ley, la prueba será declarada desierta.
- f) Las autoridades fiscales podrán pedir que se les rinda informes que estimen pertinentes por parte de quienes hayan intervenido en el acto reclamado.
- g) La autoridad encargada de resolver el recurso acordará lo que proceda sobre su admisión y la de las pruebas que el recurrente hubiere ofrecido, que fueren pertinentes e idóneas para dilucidar las cuestiones contravertidas, ordenando su desahogo dentro del improrrogable plazo de 15 días." (Ley. de Nda. y Crédito Público)

Estas reglas generales deberán seguirse a menos que cada recurso tenga señalado un trámite en especial en las leyes fiscales.

"Cuando la autoridad compruebe que el contribuyente omitió registrar adquisiciones, se presume que los bienes adquiridos fueron enajenados y para determinar el valor de la enajenación, se establece un procedimiento que consiste en:

1. Determinar el factor de utilidad bruta declarado por el contribuyente dividiendo la utilidad bruta declarada entre el costo de ventas declarado. En caso de que no se tenga declaración para efectos del ISR, se entenderá que en todos los casos el factor de utilidad bruta es igual al 50%.
2. Para determinar el monto de los ingresos omitidos, se aplicará el factor de utilidad bruta al importe de las adquisiciones omitidas y la cantidad así resultante se le adicionará al monto de éstas.

Este procedimiento, se aplicará para determinar el monto de los ingresos correspondientes a los faltantes de inventarios, cuando no se haya aportado o no se hayan presentado pruebas para demostrar que dichos faltantes no corresponden a ingresos no declarados por el causante." (Dominguez, pag. 40-1 y sigs.)

4.11 DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Para que la Ley del IVA pueda funcionar como se espera en el país, después de su implantación, es necesario la coordinación de las entidades federativas con el objeto de que este gravamen federal pueda colaborar a una mayor recaudación, mejor controlada eliminando aquellos impuestos locales que graviten sobre las opera--

ciones afectas al IVA.

Las entidades federativas que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los impuestos federales en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, no podran mantener impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el IVA o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos.

4.12 ARTICULOS TRANSITORIOS. 1980.

Artículo 1o. "Esta Ley entrará en vigor, en toda la República, el día primero de enero de 1980."

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fué publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, otorgando así, un plazo de un año, a partir de la fecha de publicación a la fecha en que entró en vigor, para que mediante varias campañas de difusión, los contribuyentes conocieran dicha Ley.

Asimismo, para que las autoridades llevaran a cabo investigaciones o encuestas y plantearse problemas que pudieran observarse en el momento de su implantación, resolviendolos con anticipación a través del Reglamento, o en su defecto a través de modificaciones a la misma ley.

Artículo 2o. de la Ley del IVA, abroga al entrar en vigor las siguientes leyes y decretos:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites grasas y Lubrificantes.
3. Ley del Impuesto sobre compraventas de primera mano -

- de Alfombras, Tapetes y Tapices.
4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
 5. Ley del Impuesto sobre Automoviles y Camiones Ensamblados.
 6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causaran — el Benzol, Toluol, Xilol 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 Cerillos y Fósforos.
 9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de primera mano de — artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y — pulidoras.
 10. Ley del Impuesto sobre Llantas y Camaras 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 tipo diesel, y por motores acondicionados para uso de — gas licuado de Petróleo.
 13. Ley de compraventa de primera mano de artículos de Vi— drio o Cristal.
 14. Ley Federal del Impuesto sobre portes y pasajes.
 15. Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
 16. Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad Nacional en la Producción de fuerza motris.
 17. Ley del Impuesto sobre explotación Forestal.
 18. Ley de Impuestos y derechos de la explotación pesquera.

Con la implantación del Impuesto al Valor Agregado se simplifica el sistema fiscal, el manejo administrativo de las empresas — sujetas a estos impuestos especiales, y el control y vigilancia —

de los contribuyentes para las autoridades fiscales.

Artículo 3o. "Los impuestos que se hubieren causado conforme a las leyes a que se refiere el artículo anterior, antes de la fecha en que entre en vigor la presente Ley, deberá ser pagados en el monto, forma y plazos establecidos en dichas disposiciones."

"Esta disposición señala, entre otras palabras, que tanto el ISIM como los demás impuestos federales especiales que desaparecen con motivo de la implantación del IVA, que se hayan causado - hasta el 31 de diciembre de 1979, deberán ser cubiertos en la misma forma y plazos establecidos en las disposiciones que desaparecen, aun cuando las obligaciones y pagos deben satisfacerse durante el año de 1980." (Dominguez pag. 47)

El artículo 4o. transitorio de la Ley del IVA, señala la vigencia de cuotas fijadas a causantes menores al entrar en vigor - esta ley.

Para los causantes menores sujetos a cuota fija por estimación de ingresos establece la ley un régimen transitorio que consiste en lo siguientes:

1. Los causantes menores antes señalados, continuarán pagando durante 1980 la misma cuota que pagaron durante 1979 - por concepto de ISIM, siendo la cantidad resultante la diferencia entre el IVA aplicado sobre los ingresos estimados menos el IVA acreditable por dichos causantes.
2. Para 1981, contra el IVA que resulte sobre los ingresos - estimados, se podrá restar además de un 3%, calculado sobre el importe de las ventas y no sujeto a comprobación, - el IVA acreditable siempre que se tenga la documentación - comprobatoria correspondiente.

3. A partir de 1982, los causantes menores con ingresos estimados, pagarán su impuesto en los términos señalados por el artículo 35 de la ley del IVA.

Artículo 5o. La Ley del IVA, permite que las empresas acrediten contra el IVA que se cause a partir de 1980, el 50% del ISIM que hayan pagado en la adquisición de bienes del activo fijo durante 1979. Para poder efectuar dicho acreditamiento los activos fijos deberán estar relacionados con las operaciones sujetas al gravamen.

Las empresas deberán separar el 50% del ISIM pagado en la adquisición de activos fijos, para contabilizarlo en una cuenta deudora del fisco federal, denominándose Impuestos por Cobrar.

4.13 REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El 19 de diciembre de 1979 se publicó el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por primera vez en la historia tributaria del país aparecen las disposiciones reglamentarias antes de la ley entre en vigencia.

A continuación se presentan las características fundamentales de los artículos que conforman este Reglamento:

4.13.1 DISPOSICIONES GENERALES.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se entiende por empresa: "La persona física o moral, o la unidad económica, que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta." (Artículo 3o. Reglamento).

Cuando la base para el pago del IVA sea hasta de \$100.00 no tendrá que expedirse documentación, salvo que el interesado así lo solicite.

Los contribuyentes que se encuentren en el supuesto anterior tendrán obligación de hacer una factura global diaria para las actividades en las que no se haga constar expresamente y por separado el impuesto que se traslada.

Se consideran residentes de las franjas fronterizas y zonas libres, los contribuyentes que tengan uno o varios establecimientos en dichas franjas o zonas. Consecuentemente, las operaciones realizadas en tales establecimientos quedarán afectas a la tasa del 6%. Esta situación también es aplicable a los comitentes u otras personas que efectúen actos o actividades en tales áreas, por conducto de comisionistas o personas que actúen por cuenta ajena, con establecimientos en los citados lugares.

1. ACREDITAMIENTO POR INVENTARIOS.

Se concede un crédito sobre las existencias de inventarios al 31 de diciembre de 1979 tanto para empresas comerciales como industriales. El crédito será del 6% para empresas comerciales (excluyendo determinados productos) y del 4% para empresas industriales por los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados (en estos dos últimos casos se efectuarán ciertos ajustes previos para eliminar el valor agregado por la empresa).

Dicho crédito será compensable contra el IVA causado en 1980 y para fines del impuesto sobre la renta su importe deberá acreditarse al costo de ventas del ejercicio fiscal, en que queda comprendida la fecha del 31 de diciembre de 1979. Para efectos financieros el monto respectivo deberá acreditarse a los inventa-

rios sobre los que se otorga el beneficio.

2. ACREDITAMIENTO DEL IVA. POR ADQUISICION DE AUTOMOVILES.

Tratándose de adquisiciones de automóviles, se considera acreditable el IVA, hasta el límite en que las erogaciones realizadas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta.

3. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA DOCUMENTACION PARA QUE SEA ACREDITABLE EL IVA.

En términos generales se hace referencia a las distintas disposiciones que deben cumplirse de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento.

4. DETERMINACION DEL IMPUESTO ACREDITABLE DEL MES.

Para determinar el impuesto acreditable del mes se sumará el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Quando el contribuyente realice actividades gravadas y exentas y no pueda identificar la totalidad de sus pagos e inversiones efectuadas para realizar operaciones sujetas al IVA, para determinar el impuesto del mes procederá como sigue:

a) Se deberá incorporar en la contabilidad un control separado el IVA trasladado al causante por sus proveedores de acuerdo con lo siguiente:

- 1) IVA sobre insumos identificables con operaciones gravadas, con la enajenación de productos terminados a la alimentación humana por los que no se deba pagar el impuesto, así como con operaciones afectas a tasa cero.
- 2) IVA sobre insumos identificables con operaciones exentas a excepción de los efectuados para enajenar productos destinados a la alimentación humana, y
- 3) IVA sobre insumos no identificables con operaciones gravadas o exentas.

- b) Se dividirá la suma de las ventas gravadas, las de productos destinados a la alimentación humana exentas del IVA y aquéllas afectas a tasa cero entre el total de ventas del mes, y el factor resultante se multiplicará por el IVA no identificable con operaciones por el IVA no identificable con operaciones gravadas o exentas.
- c) El monto resultante del punto b) anterior adicionado del IVA determinado conforme al inciso 1) del punto a) representa el IVA acreditable del mes.

Para efectos de determinar las ventas del período, no se incluirá el valor de los actos o actividades siguientes:

1. Enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal del suelo.
2. Enajenación de partes sociales y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes.

"Cabe señalar que del contenido de las reglas anteriores y de otras disposiciones, se desprende que se está otorgando el tratamiento de tasa cero en el caso de enajenación de alimentos humanos exentos del IVA, y aunque esta situación no debiera ser regulada por el reglamento sino por la ley, parece ser la intención de las autoridades el conceder este beneficio." (Casaña pag. 37)

5. DETERMINACION DEL IMPUESTO ACREDITABLE DEL EJERCICIO.

Las reglas señaladas en el punto anterior también son aplicables para efectos de la determinación del impuesto acreditable en el ejercicio, aunque obviamente los cálculos relativos deberán efectuarse considerando las operaciones de todo el año.

6. ACREDITAMIENTO MENSUAL.

Cuando en la declaración mensual de que se trate no se ejerza el derecho al acreditamiento del impuesto acreditable del-

mes, éste podrá efectuarse en la declaración correspondiente al mes siguiente y en su defecto únicamente hasta que se presente la declaración del ejercicio, a menos que se presenta una declaración complementaria mensual.

Esta limitación no se aplicará tratándose de saldos de impuestos pendientes de acreditar de meses anteriores cuando los mismos se originen porque en determinado período el impuesto trasladado al causante haya sido superior al que éste causó sobre sus operaciones en dicho período, siempre que en las declaraciones de dichos meses se hayan mostrado las cantidades respectivas como saldos pendientes de acreditar.

7. DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS.

Quando se formulen declaraciones complementarias mensuales para rectificar errores en virtud de los cuales resulten saldos pendientes de acreditar o se incrementen los que habían sido declarados, el saldo favorable podrá acreditarse en la declaración mensual siguiente al día en que se presente la complementaria, sin que sea necesario corregir las demás declaraciones.

Quando se corrija una declaración del ejercicio, el contribuyente podrá optar por solicitar la devolución o continuar el acreditamiento en la declaración mensual siguiente al día en que se presente la complementaria.

Quando el valor de las operaciones afectas al gravamen que se consignan en la declaración anual sea superior al monto de los ingresos considerado en las declaraciones mensuales del ejercicio, se deberán presentar declaraciones complementarias por el mes o meses a que correspondan esas diferencias. Si en dichas -

declaraciones resultan saldos a cargo del causante, seguramente se exigirá que éstas sean cubiertas con el pago de recargos.

Si en la declaración anual resultan saldos a cargo del causante, derivados de cambios en los factores de prorrateo de los impuestos acreditables al efectuar el mismo con base en cifras de todo el ejercicio, dichas diferencias se cubrirán en la declaración anual, sin el pago de recargos.

8. DEVOLUCION DE SALDOS MENSUALES CORRESPONDIENTES A PLANES DE INVERSION.

Se concederá la devolución de saldos mensuales pendientes de acreditar correspondientes a planes de inversión, cuando se compruebe que la adquisición de bienes se destina a formar parte del activo fijo del contribuyente. Sin embargo, la SHCP, mediante disposiciones de carácter general, podrá considerar otros conceptos como planes de inversión.

No procederá la devolución cuando los saldos pendientes de acreditar correspondan a meses posteriores a aquél en el que se adquirieron los bienes del activo fijo, salvo que se demuestre que existe saldo pendiente de acreditar en todas las declaraciones posteriores hasta aquéllas por la cual se solicita la devolución.

Las personas que efectúen inversiones en activos fijos en períodos preoperativos y no puedan determinar el IVA correspondiente a insumos identificables con operaciones gravadas o exentas, previo aviso a las autoridades fiscales podrán estimar el monto de los insumos y solicitar la devolución de los saldos acreditables que correspondan.

9. NOTAS DE CREDITO POR DESCUENTOS, BONIFICACIONES O DEVOLUCIONES.

En los casos en que se otorguen descuentos, bonificaciones o devoluciones, antes de realizar la deducción del IVA correspondiente, deberá expedirse una nota de crédito donde conste en forma expresa el impuesto trasladado que se cancela o se restituye, según sea el caso, excepto cuando se trate de descuentos que se concedan en el documento donde conste la operación.

El contribuyente que reciba el descuento o bonificación o efectúe la devolución de bienes, que no tuviere impuesto pendiente de acreditar del cual disminuir el impuesto cancelado o restituido, lo pagará al presentar la declaración mensual que corresponda al mes en que reciba dicho descuento, bonificación o efectúe la devolución.

4.13.2 ENAJENACION DE BIENES.

1. DONATIVOS.

Los donativos que efectúen empresas con motivo de promoción y publicidad, no estarán sujetos al pago del IVA, siempre que sean deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2. FALTANTES DE INVENTARIOS.

No se pagará el IVA sobre faltantes de inventarios que consistan en mermas, destrucción y faltantes de mercancías por caso fortuito o fuerza mayor, siempre y cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

3. ENAJENACION DE CASAS HABITACION.

Se considera que una construcción adherida al suelo destinada a casa habitación cuando se haya utilizado para esos fines,

por un período no menor de dos años y en el caso de construcciones nuevas, cuando se demuestre que éste era su destino, de acuerdo con las licencias o permisos de construcción correspondientes o en su defecto, las especificaciones del inmueble.

4. BIENES POR LOS QUE NO SE CAUSA EL IVA.

No se considera industrialización y consecuentemente no se causa el gravamen en el caso de despepito de algodón y en el de enajenación de maíz en forma de nixtamal.

Para efectos de este impuesto, las galletas y el pastel se consideran como pan. La leche pasteurizada, homogeneizada, condensada, evaporada, deshidratada, enlatada o en polvo, así como la de tipo materna se considera leche natural.

La enajenación de acciones así como los dividendos en acciones están exentos del pago del IVA.

La SHCP, señalará mediante disposiciones de carácter general la maquinaria y equipo agrícola o ganadero que no está sujeto al IVA.

Quedan incluidos como exentos los premios otorgados con motivo de concursos científicos, literarios o artísticos abiertos al público en general o a alguna actividad profesional en particular.

5. VENTAS EN ABONOS Y ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Se aclara que en la venta de bienes en abonos, el IVA se causará desde que se celebre la operación, tanto por el valor de los bienes como por los intereses pactados. Sin embargo, se permite el diferimiento de una parte del impuesto causado mediante la aplicación de un porcentaje que está calculado en función al número de meses pactados para el pago de la compra. El porcentaje máximo de diferimiento aplicable es del 45% del impuesto te-

tal, tratándose de contratos a más de sesenta meses, y el mínimo es del 2% cuando el plazo es de un mes. El importe del IVA que se permite diferir como resultado de este procedimiento equivale prácticamente al IVA causado sobre los intereses.

Tratándose de contratos de arrendamiento con opción de compra se permite diferir el IVA aplicable a los intereses, cuya determinación se hará siguiendo los lineamientos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para este tipo de operaciones.

Una vez conocido el IVA, sujeto al diferimiento, éste se divide entre el número de meses pactados determinándose de esa forma el IVA a pagar en cada mes.

Quando se efectúen pagos anticipados de las mensualidades, a los intereses dejados de pagar se les dará el tratamiento de descuentos o bonificaciones en la siguiente o siguientes declaraciones mensuales.

4.13.3 DE LA PRESTACION DE SERVICIOS.

1. COMISIONISTAS.

El comisionista trasladará el impuesto correspondiente por cuenta del comitente. No se aclara sin embargo si esta disposición será aplicable únicamente en los casos en que el comisionista factura por cuenta y orden de su comitente o si esto implica que el comisionista deberá forzosamente facturar las ventas del comitente efectuadas mediante su intervención.

En determinados casos y previa autorización de la SHCP el comitente podrá retener al comisionista el impuesto que este último cause por la prestación de sus servicios.

2. CONTRATISTAS.

Las actividades provenientes de contratos de obra a precio alzado o por administración se consideran prestación de servicios, lo cual implica que si se cobran anticipos no tendrá que cubrirse el IVA sobre el monto total de la operación desde su celebración, como opera en compraventa, sino que éste se causará conforme se vuelvan exigibles las contraprestaciones respectivas, incluyendo dentro de estas últimas los anticipos referidos.

Del texto del Reglamento pareciera inferirse que en el caso de contratos por administración, el contratista no tendrá que refacturar al cliente el importe de los gastos hechos por su cuenta.

3. SERVICIOS EXENTOS DE IVA.

Se considera servicio exento de IVA el suministro de energía eléctrica utilizada en el bombeo de riego para fines agrícolas o ganaderos.

4. SERVICIOS TURISTICOS.

Los contribuyentes que en un mismo contrato ofrezcan diversos servicios turísticos por una cuota individual preestablecida y por un tiempo determinado, deberán separar el valor de la --transportación aérea y el servicio prestado en el país de aquel --que se preste en el extranjero. Aunque no se aclara, parece ser que esta separación tiene el objeto de distinguir las operaciones no afectas al gravamen de aquellas que sí lo causan.

5. SERVICIOS PROFESIONALES.

Se faculta a la SHCF para publicar las listas de servicios profesionales cuya prestación requiera título. Las actividades

des incluidas en estas listas no darán lugar al pago del impuesto independientemente de que quien preste el servicio carezca de título profesional.

4.13.4 DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

1. ARRENDAMIENTO DE CASAS HABITACION AMUEBLADAS.

Se aclara que el arrendamiento de casas habitación amuebladas causan el impuesto aun cuando los muebles se arrienden en un contrato por separado. Sin embargo, no se consideraran amuebladas cuando se proporcionen con muebles de cocina, para guardar ropa, etc.

2. DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE EN ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

Tratándose de predios construidos, se permitirá restar de la contraprestación pactada, la parte correspondiente al suelo para determinar el valor del ingreso gravable o en su defecto considerar que el 80% de la contraprestación pactada corresponde a operaciones gravadas.

4.13.5 IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS.

1. APROVECHAMIENTO EN TERRITORIO NACIONAL DE SERVICIOS PRESTADOS POR NO RESIDENTES EN EL PAIS.

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

2. BASE DEL IMPUESTO.

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

3. PLANES DE INVERSION.

Tratándose de planes de inversión que den derecho a la devolución mensual del IVA, la SHCF podrá autorizar que no se pague el gravamen cuando dichos bienes se internen al país.

4. OTROS ASPECTOS EN MATERIA DE IMPORTACION.

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

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

4.13.6 DE LA EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS.

1. DEVOLUCION DE SALDOS EN EXPORTACIONES.

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

4.13.7 DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

1. LIBROS DE CONTABILIDAD Y REGISTROS.

Los contribuyentes del IVA deberán llevar los libros de contabilidad y registros a que estén obligados para efectos del impuesto sobre la renta.

Además de lo anterior, estarán obligados a separar las operaciones gravadas y aquéllas por las que no se cause el IVA. Asimismo, se precisará el valor de las que están afectas a tasa cero y las que están sujetas al 10% y al 6%.

Para efectos de acreditamiento separarán el impuesto correspondiente, en tres cuentas:

1. IVA sobre insumos identificables con operaciones gravadas, con la enajenación de productos destinados a la alimentación humana por los que no se debe pagar el impuesto, así como con operaciones afectas a tasa cero.
2. IVA sobre insumos identificables con operaciones exentas a excepción de las efectuadas para enajenar productos destinados a la alimentación humana, y
3. IVA sobre insumos no identificables con operaciones gravadas o exentas.

Además de lo anterior deberá llevarse registro de descuentos, bonificaciones o devoluciones que el contribuyente otorgue o reciba y el impuesto que se cancele o se restituya según sea el caso.

2. ESTABLECIMIENTOS EN DOS O MAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Los contribuyentes que tengan establecimientos en dos o más entidades federativas, registrarán por separado en su contabilidad, por entidades federativas y conforme a las tasas que les

corresponda, el valor de los actos o actividades por las que deban pagar el IVA.

Estos datos se consignarán en la declaración anual del impuesto; sin embargo, el pago deberá efectuarse en una sola declaración en el establecimiento donde se encuentra la administración del negocio.

Tratándose de impuesto acreditable, no se hará la separación por entidad federativa.

En el caso de enajenación de bienes muebles, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles a través de comisionistas, que en su establecimiento hagan la entrega material o presten el servicio, el comitente considerará como suyo dicho establecimiento.

Con el fin de determinar en que establecimiento se realizaron los actos o actividades gravadas correspondientes en las distintas entidades federativas, se estará a las siguientes reglas:

1. Tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el que efectúa la entrega material de los mismos. Si dichos actos o actividades se refieren a bienes inmuebles, el lugar de estos se encuentran ubicados.
2. Tratándose de prestación de servicios independientes:
 - a) El lugar desde el que se presten los servicios. Cuando el servicio se presta entre dos establecimientos, -aquel que efectúa el cobro.
 - b) En la construcción de inmuebles, el lugar en que éstos se construyen.
 - c) En los seguros, reaseguros, afiansamiento y reafiansamiento, se establecen reglas especiales, atendiendo a-

la naturaleza de los bienes asegurados o los riesgos cubiertos.

Se considera entrega material de los bienes el acto mediante el cual el enajenante o quien otorgue el uso o goce temporal ponga disposición material del adquirente o a quien se otorga el uso o goce temporal, el bien objeto de la operación.

5. REPRESENTANTES LEGALES.

Las personas físicas, morales o las unidades económicas - no residentes en el país, que no tengan representantes en el territorio nacional, podrán designarlo sólo para representar declaraciones, avisos, promociones, o solicitudes a su nombre.

6. UTILIZACION DE MAQUINA REGISTRADORA.

El contribuyente que para efectos del impuesto sobre la renta esté en posibilidad de comprobar el valor de sus operaciones mediante tiras de auditoría de máquinas registradoras, también lo podrá hacer para efectos del IVA siempre que proporcione, a solicitud del interesado, la documentación que cumpla con los requisitos que para tal efecto establecen la Ley y el Reglamento del IVA.

Asimismo, será aplicable la autorización que reglamenta la ley del ISR consistente en relevar de la obligación de conservar las tiras de auditoría cuando se conserven los resúmenes respectivos.

4.13.6 DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.

1. PRESUNCION DE ENAJENACION POR OMISION DE ADQUISICIONES.

En la determinación del porcentaje de utilidad bruta a aplicar sobre compras omitidas, se atenderá a los datos consigna-

dos en la declaración del impuesto sobre la renta que en su caso se haya presentado.

4.13.9 ARTICULOS TRANSITORIOS.

1. EJERCICIOS QUE NO CORRESPONDAN CON EL AÑO CALENDARIO.

Los contribuyentes del IVA que durante 1980 cierran su ejercicio para efectos del impuesto sobre la renta, del ingreso global de las empresas, antes del 31 de diciembre de dicho año, - prestarán su declaración anual conjuntamente con la que corresponda por aquel impuesto, considerando únicamente los actos o actividades realizados entre el 1.º de enero de ese año y el cierre del ejercicio mencionado.

2. ADQUISICIONES DE BIENES DEL ACTIVO FIJO DURANTE 1979.

El crédito del 50% por impuesto sobre ingresos mercantiles sobre adquisiciones de activo fijo durante 1979, cuando en las facturas respectivas no se haya trasladado expresamente, se computará como sigue:

TASA DE IMPUESTO CAUSADA	MONTO ACREDITABLE SOBRE EL VALOR DE LOS BIENES ADQUIRIDOS.
4%	1.9%
5%	2.4%
10%	4.5%
15%	6.5%
30%	11.5%

Dicho acreditamiento sólo podrá efectuarse durante el -

primer ejercicio fiscal de la empresa en que se pague IVA.

3. DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES.

Quando se otorguen descuentos o bonificaciones, o cuando los clientes devuelvan mercancías relativas a ventas que fueron objeto del ISIM, se presentará una declaración complementaria de dicho gravamen, determinando un saldo favorable susceptible de acreditarse contra el IVA.

4. CAUSANTES MENORES.

Aquellos causantes menores que con anterioridad al 1o. de enero de 1980 no hayan tributado bajo el régimen de cuota fija, podrán considerar como cuota mensual provisional del IVA la que resulte de dividir el ISIM pagado durante el año de 1979 entre el número de declaraciones mensuales presentadas en el año. La cuota fija así podrá ser rectificada por las autoridades fiscales.

Los causantes menores que tenían cuota fija por las autoridades para efectos del ISIM efectuarán sus pagos del IVA en los mismos términos en que lo venían haciendo.

5. ACREDITAMIENTO POR INVENTARIOS Y OTRAS DISPOSICIONES DEL IVA.

El 7 de diciembre de 1979 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto Presidencial que regula los siguientes aspectos:

1. Acreditamiento por inventarios para efectos del IVA.
2. Exenciones en el IVA para la enajenación e importación de determinados productos.

A continuación se comentan los aspectos principales de dicho decreto.

1. ACREDITAMIENTO POR INVENTARIOS.

Las empresas comerciales e industriales que causen el IVA a partir del 1o. de enero de 1980, podrán acreditar contra el mismo el 6% y 4% respectivamente, computado sobre el costo de sus inventarios al 31 de diciembre de 1979, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) Inventario de Productos Terminados en empresas industriales.

Partiendo del costo de ventas de la última declaración -- del impuesto al ingreso global de las empresas que comprenda un periodo regular de 12 meses, se deducirán de dicho monto los siguientes conceptos:

- 1) Sueldos y salarios (mano de obra directa e indirecta).
- 2) Servicios personales (basicamente honorarios profesionales)
- 3) Gastos de Previsión Social.
- 4) Arrendamientos.
- 5) Impuestos y derechos.
- 6) Intereses.

Una vez ajustado el costo de ventas con estas reducciones, el resultado se dividirá entre el costo de ventas total declarado y el factor resultante se multiplicará por el inventario de productos terminados. Este último resultado se multiplica a su vez por la tasa del 4% para determinar el monto del acreditamiento correspondiente al inventario de productos terminados.

b) Inventario de producción en Proceso en empresas industriales.

Para efectos del inventario de producción en proceso, se-

establece que el factor a considerar será el que resulte de multiplicar por 75% el factor determinado para productos terminados. El resultado se multiplica por el inventario de producción en proceso al cual se le aplicará a su vez la tasa del 4% determinándose así el monto acreditable contra el IVA.

c) Inventarios de Materia Prima en empresas industriales e -
Inventarios en empresas comerciales.

Tratándose del inventario de materias primas, el procedimiento es el mismo para empresas comerciales y éste consiste en restar de estos inventarios aquellos bienes por los que las personas de quienes se adquirieron no hubiesen pagado el impuesto sobre ingresos mercantiles o algún impuesto especial a las ventas. Obviamente también deberán excluirse los productos importados directamente por el contribuyente.

Al resultado se le aplica la tasa del 4%, determinándose así el monto del impuesto acreditable (en empresas comerciales el porcentaje a aplicar es del 6%).

Para efectos de determinar el valor de los inventarios, - deberá atenderse a las reglas de valuación y costeo señaladas por la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicadas en forma consistente. No será necesario practicar un inventario físico al 31 de diciembre de 1979, salvo en aquellas empresas que por no llevar inventarios perpetuos necesiten conocer en forma detallada sus existencias.

El monto del crédito se registrará como una cuenta por cobrar y para fines de impuesto sobre la renta deberá aplicarse contra el costo de ventas del ejercicio en el que quede comprendida la fecha del 31 de diciembre de 1979. Para efectos financieros el monto respectivo deberá acreditarse a los inventarios sobre --

los que se otorga el beneficio.

Las empresas que deseen efectuar el acreditamiento sobre sus inventarios deberán presentar antes del 31 de marzo de 1980 una declaración para informar el monto de los créditos correspondientes. Dicha declaración deberá presentarse en la Administración Fiscal Central o en las Administraciones Fiscales Regionales según la jurisdicción que corresponda a cada causante.

Para los causantes menores se establece un procedimiento especial en la determinación de este crédito.

2. EXENCIONES EN EL IVA.

Según el decreto publicado, no se pagará el IVA por la enajenación o importación de los siguientes bienes:

- a) Embarcaciones y maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la explotación pesquera (no incluye la maquinaria para industrializar productos pesqueros).
- b) Alimentos balanceados para animales y materias primas necesarias para su producción, productos de medicina veterinaria, así como insecticidas, herbicidas y fungicidas.
- c) Gas para uso doméstico, kerosinas, gasolina nova y extra, diesel y carbón vegetal.

Adicionalmente los bienes mencionados en los incisos a) y b) anteriores.

Asimismo se señala que tampoco se pagará el impuesto por las personas que concedan el uso o goce temporal de embarcaciones y maquinaria y equipo para la explotación pesquera y por quienes presten servicios de pesca, aunque en estos casos no se aplicará la tasa cero.

La vigencia de estos beneficios será hasta en tanto lo determine el ejecutivo federal, sin que en ningún caso pueda exceder - del 31 de diciembre de 1980.

4.14 EXPOSICION DE MOTIVOS DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El 31 de diciembre de 1979, se publican distintas reformas que se juzgaban indispensables al texto de la ley, antes de su entrada en vigor.

A continuación se exponen los motivos de las autoridades para reformar la Ley del IVA antes de su entrada en vigor.

"Desde que fué aprobada por Vuestra Soberanía la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Ejecutivo a mi cargo ha examinado diversos aspectos de la Ley, consultando a todos los sectores sociales, recogiendo al efecto sus sugerencias, llegando a la conclusión de que es necesario antes de que la misma inicie su vigencia, precisar algunos preceptos para su mejor interpretación, clarificar el contenido y alcance de diversas obligaciones de los contribuyentes y para crear seguridad jurídica y facilitar su cumplimiento.

Por otra parte y para prevenir que las ventas y la reposición de inventarios al entrar en vigor esta Ley, pudiera causar perjuicio económico a los empresarios o a los comerciantes y proteger a los consumidores y evitar que se tome la reforma fiscal para elevar los precios en su perjuicio, en su oportunidad se otorgará un crédito del 4% en favor de los industriales y de 6% a los comerciantes.

Así puede apreciarse que en el artículo 20., se extiende el beneficio de la aplicación de la tasa de 6% a la franja fronteriza en el estado de Quintana Roo colindante con Belice, así como a la importación de bienes tangibles a las zonas libres y franjas fronterizas, estableciéndose las diversas excepciones al tratamiento preferencial, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes en dichas franjas fronterizas o zonas, y se aprovecha dicha modificación para precisar que la entrega de bienes a que dicho precepto se refiere, es la material.

Asimismo, en párrafo subsecuente, se prevé el caso de la importación de bienes tangibles que sean utilizados o enajenados en dichas franjas o zonas, para la cual se aplicará la tasa del 6%, - pero se dispone también que en los casos en que la prestación de servicios independientes se preste solo en parte en dichos lugares, o cuando se trate de servicios telefónicos o de energía eléctrica, se aplicará la tasa del 10%.

Por otra parte se mejora la redacción del artículo 40., para dejar en claro que el impuesto acreditable es una cantidad equivalente al impuesto trasladado y no impuesto mismo. Adicionalmente a la modificación que se propone en el artículo 20., en este precepto se establece como requisito para el acreditamiento del impuesto pagado en importación de bienes tangibles, que el contribuyente compruebe que los bienes internados a las zonas libres o franjas fronterizas fueron enajenados o utilizados en las mismas.

Por lo que se refiere a los saldos pendientes de acreditar que resulten de la declaración del ejercicio, se condiciona su devolución a que el saldo pendiente de acreditar en la declaración mensual correspondiente al último mes del ejercicio, no hubiere -

sido acreditado, total o parcialmente, en la declaración correspondiente al mes siguiente.

Para ser congruente con las demás disposiciones legales, se establece que el monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, se deducirá, en las declaraciones mensuales, del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto y no el monto del impuesto que corresponda.

Por lo que hace al valor en la enajenación, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se da claridad a la definición de dicho concepto. Asimismo, en el valor de las enajenaciones se incluye el impuesto sobre enajenación de automoviles nuevos, para estar en concordancia con las propuestas para dicho impuesto.

A fin de estar en la posibilidad de acreditar la totalidad del impuesto trasladado o pagado en la importación, en los casos de exportación y de primera enajenación de bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9o. de la Ley, se propone eliminar el límite del 10% que se establece para esos efectos.

Se precisa el régimen fiscal de los intereses y se señalan las excepciones al pago del impuesto por dichos conceptos.

Tratándose de primas por seguros e importación de bienes tangibles, se difiere el pago del impuesto; en el primero, al momento en que se cubran y en el segundo, hasta que se pague el impuesto general de importación.

Por último, como medida de control de presentación de declaraciones periódicas, se condiciona la suspensión de la misma a que se den los avisos correspondientes conforme al Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes."

TERCERA PARTE:

**EFFECTOS FINANCIEROS Y CONTABLES DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO**

CAPITULO 5:

EFFECTOS FINANCIEROS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO 6:

**EFFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN MEXICO**

CAPITULO 5 EFECTOS FINANCIEROS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

5.1 ASPECTO GENERAL DE LA INFLACION.

La implantación del IVA, trajo consigo diferentes efectos financieros a la estructura económica del país.

Expertos fiscalistas y economistas no han coincidido aún, si este tipo de gravamen es o no inflacionario; mientras unos opinan que no es inflacionario porque no origina un proceso de aumento en los precios, otros indican que hay aumentos en el nivel de precios, siendo éstos permanentes o transitorios.

Para poder saber si es o no inflacionario este tipo de gravamen, empecaremos por conocer que es la inflación, sus causas, sus efectos y que papel juegan los impuestos, en especial el impuesto al valor agregado.

5.1.1 CONCEPTO.

La teoría económica establece que las leyes de la oferta y la demanda fijan el precio o valor de cambio de las diferentes mercancías y servicios, por lo que resulta imposible que los precios de las mercancías y servicios permanezcan estables, ya que el crecimiento de la oferta sigue la misma tendencia del crecimiento de la demanda. Cuando la oferta crece en mayor proporción que la demanda, los precios bajan y cuando la demanda crece en mayor proporción que la oferta, los precios se incrementan.

En términos globales, la demanda esta representada por un bien común que es la moneda. Cuando esta se encuentra en circulación y crece mas rápido que la oferta de bienes y servicios, los precios de estos últimos se incrementan; este fenómeno ha sido denominado por los economistas como "Inflación".

Por lo tanto, "La inflación es el crecimiento de la demanda representada por la moneda en circulación, en proporción superior al crecimiento de la oferta representada por los bienes y servicios disponibles. Debido a que el efecto directo de la inflación es el incremento en los precios de las mercancías y servicios, comúnmente se describe la inflación simplemente como la tendencia generalizada al aumento de precios." (Alonso, pag. 4)

5.1.2 PRINCIPALES TEORIAS SOBRE LA INFLACION.

Existen varias teorías que tratan de explicar el fenómeno de la inflación entre las que destacan las siguientes:

1. LA TESIS MARXISTA.

Los partidarios de esta teoría afirman que "la inflación es un fenómeno netamente capitalista y, aunque entre ellos difieren en cuáles son las causas que en un sistema capitalista le dan origen, todos coinciden en que la única forma de resolver a largo plazo el fenómeno inflacionario es acabar con los regímenes capitalistas." (Fayos, pag. 19)

Este fenómeno aparece como consecuencia de:

- a) La producción monopólica y de la explotación de los trabajadores.
- b) Crisis de sobreproducción o subconsumo por la concentración de los ingresos que trae consigo el alza de --

precios.

- c) Una injusta distribución de la riqueza y de la explotación de un grupo privilegiado de capitalistas a la gran mayoría de los obreros.
- d) La lucha existente entre las diversas clases que integran la sociedad.

Asimismo, los marxistas sugieren algunas soluciones para este problema, dentro de sus teorías como son las siguientes:

- a) Terminar con la propiedad privada de las fábricas y comercios y las formas monopolísticas que de ella se derivan.
- b) El socialismo como única solución duradera para la inflación.

2. LOS ESTRUCTURALISTAS.

El estructuralismo tomó como base la inflación como consecuencia de desajustes existentes entre el aparato productivo y las demandas de la mayoría de la población.

"La infraestructura existente, el sector financiero e industrial están enfocados para satisfacer la demanda de bienes del exterior o de pequeños grupos y no de la mayoría de la población." (Pases, pag. 21)

Las teorías estructuralistas sostienen que la inflación, en la mayoría de los países iberoamericanos es consecuencia de:

- a) La concentración del ingreso.
- b) El desempleo.
- c) La existencia de grandes sectores marginados
- d) La incongruencia entre lo que se produce y las necesi-

dades de la mayor parte del pueblo.

3. EL EXTRANJERO, LOS INTERMEDIARIOS Y EL AFÁN DE LUCRO.

"Es una vieja práctica muy difundida entre los círculos políticos, el adjudicar la causa de los males que acechan a una población a los extranjeros. La inflación es considerada, por muchos políticos, como una enfermedad que llegó del extranjero." (Pazos, pag. 22)

Durante generaciones, los políticos han señalado como culpables de la inflación a los intermediarios, acaparadores y especuladores y como causa de la misma, al excesivo afán de lucro de los fabricantes y comerciantes para calmar al público por el alza de los precios.

El afán de lucro no tiene ninguna relación con la iniciación de un período inflacionario, pues dicho afán siempre ha existido aunque no haya períodos de inflación.

El comerciante y el industrial buscan ganar más por medio del manejo de las leyes de la oferta y la demanda, pero las crecientes utilidades que muchos comerciantes obtienen en los períodos inflacionarios son más ficticias que reales, pues cuando éstos aplican parte de sus utilidades a la adquisición de mercancías, lo hacen a nuevos precios.

4. EL AUMENTO DE LOS COSTOS Y SOBREPRECIOS.

La teoría de los costos afirma que la inflación se produce cuando el aumento de salarios está arriba del aumento de la --

productividad de los obreros.

Según esta teoría, los contratos colectivos de trabajo, -- que exigen a los empresarios aumentos de salarios por arriba del aumento de la producción de los obreros, provocan un aumento en los costos que se traduce en un aumento de los precios.

5. TEORIA DEL AUMENTO DE LA DEMANDA O MONETARISTA.

El principal exponente de esta teoría es Milton Friedman, de la Universidad de Chicago; sin embargo esta teoría es antigua, ya que fué expuesta en el año de 1566 por el economista Jean Bodin y por el italiano Davanzati en 1588, quien decía que: "Si la cantidad de dinero se duplicaba y la existencia de mercancías permanecía igual, el nivel general de los precios se tenía que duplicar." (Pasos, pag. 29)

La teoría monetarista afirma que un aumento de medios de pago que incrementa la demanda por arriba de la oferta, tiende a incrementar los precios.

6. TEORIA SICOLOGICA O DE LA ESCUELA AUSTRIACA.

Esta teoría considera que la inflación es el aumento de circulante, pero niega que se puedan cuantificar matemáticamente los efectos de ese nuevo aumento de circulante sobre los precios.

Los partidarios de dicha teoría sostienen que el aumento de circulante por arriba del aumento de la cantidad de mercancías, trae consigo el aumento general de los precios, y el resultado no puede ser medido matemáticamente pues la moneda, como cualquier -

otra mercancía, depende de valoraciones subjetivas. Lo que define el valor de la moneda, es la confianza que la gente tenga en ella.

El aumento de circulante, por lo general, es el factor que modifica la estructura de los precios e inicia su incremento, pero una vez provocado ese aumento entran en juego factores psicológicos que en determinados momentos llegan a ser más importantes que los aumentos de la moneda. La pérdida de confianza en un gobierno, los rumores de escasez de productos o cualquier otra medida que éste asuma, constituye un impacto importante en el aumento de los precios.

"La moneda vale en tanto la gente tiene confianza en ella, y pierde valor cuando la gente ya no la considera un medio confiable de intercambio." (Fases, pag. 34)

La solución, dicen los partidarios de esta escuela, es volver al patrón oro o quitarle al gobierno la facultad de emitir billetes. (Ver cuadro 5)

5.1.3 TIPOS DE INFLACION.

1. INFLACION IMPORTADA.

Se habla de inflación importada, cuando las causas de la inflación son ajenas al sistema monetario nacional. Es cuando por diversas causas ingresan al país gran cantidad de divisas, -- las cuales no son usadas en importaciones, sino que son cambiadas en el Banco Central por moneda nacional y dan lugar a un aumento de circulante y de demanda interna. Consiste básicamente en importar dinero del exterior y no mercancías caras.

**Principales
Teorías sobre
la Inflación.**

Marxista

Contradicciones del capitalismo: concentra-
ción de la riqueza, explotación de los obre-
ros, sobreproducción o subconsumo.

Estructuralista

Desajuste del aparato productivo con las ne-
cesidades de la población, sectores margina-
dos, desigual distribución del ingreso.

**Intermediarios y
Afán de Lucro.**

Los intermediarios, los acaparadores, los -
especuladores y el afán de lucro excesivo -
provocan la inflación.

**Costos y
Sobrepuestos.**

Aumentos salariales exigidos por los sindi-
catos. Aumentos de precios de productos -
y materias primas monopolizadas.

**Aumento de la
Demanda Monetaria.**

Incremento de circulante por arriba de la -
producción; aumenta la demanda por arriba -
de la oferta.

**Sicológica o de
la Escuela Austriaca**

Aumento de circulante provoca el aumento de
los precios, la pérdida de confianza en la
moneda y en el gobierno.

2. INFLACION REPRIMIDA.

Es el control de precios. Tratar de controlar una inflación por medio del control de precios, es querer solucionar un problema por las consecuencias y no por las causas.

Efectos del control de precios:

- a) Disminuye el interés en producir los productos controlados.
- b) Provoca la escasez del producto controlado.
- c) Descapitaliza a los sectores que producen o comercializan productos controlados.
- d) Hace que se pierda el cálculo económico.
- e) Se llega al racionamiento y a las colas para obtener productos controlados.
- f) Se multiplica la burocracia y aumenta la corrupción.

3. INFLACION EN LOS PAISES SOCIALISTAS.

En los países socialistas, la inflación es canalizada a través de la llamada "acumulación" del poder adquisitivo.

"La presión inflacionaria se amortigua, sacrificando a la población a través de racionamiento de satisfactores. De esa manera, aun cuando exista dinero en abundancia, no se puede obtener sino lo que ha sido previamente determinado por la autoridad por el Estado." (Bolaños, pag. 12)

4. INFLACION LENTE.

El aumento de circulante todavía no se traduce en un incremento general de precios. Es cuando se encuentra disimulada y aún no se ha puesto en evidencia.

5. INFLACION REPTANTE.

Es tolerable y no es percibida por el grueso de la población.

6. INFLACION ABIERTA.

Es percibida por el grueso de la población. Es decir, -- que ya es palpable.

7. HIPERINFLACION.

Se pierde el cálculo económico, los precios suben todos -- los días. También es llamada inflación galopante.

8. INFLACION ADMINISTRADA.

El gobierno pretende mantener la inflación en límites mínimos, a través de la manipulación de los índices que miden el -- crecimiento en los precios.

9. INFLACION ANTICIPADA.

Las perspectivas de inflación o inflación esperada influye en los intereses y en los contratos a largo plazo y, por ende, pueden tomarse las providencias de protección necesarias.

10. INFLACION AUTOGENERADA.

La proveniente de un incremento en la velocidad del dinero. La gente compra mas bienes que en periodos normales.

11. INFLACION PURA.

Es aquella en la que todos los precios varían en idéntica proporción y de manera simultánea; en consecuencia es inoperable -- en la práctica.

12. INFLACION IMPURA.

Aquel tipo de inflación en que los incrementos en los precios no son ni simultáneos ni proporcionales. Es tal vez el tipo de inflación más común en la práctica y que produce, necesariamente, ajustes en el ámbito económico.

5.1.4 CAUSAS DE LA INFLACION.

La causa principal de la inflación es el aumento de circulante monetario. Una de las principales razones por las que se aumenta éste son los déficits en el presupuesto gubernamental.

Para cubrirlos se acude a diversos recursos como pueden ser:

1. Incremento de los Impuestos.
2. Financiamientos tanto internos como externos.
3. Emisión de Moneda.

Otra de las causas de inflación son:

1. El déficit en la productividad.
2. Temor del inversionista quien ante la incertidumbre, exporta sus capitales a otros países acentuando la descapitalización del país.
3. Compras de pánico, derivadas también de la incertidumbre y el temor a futuros incrementos de precios, provocando mayores consumos y, consecuentemente desequilibrando nuevamente en igualdad de oferta y demanda.
4. Disminución del ahorro.

5.1.5 ANTECEDENTES DE LA INFLACION EN MEXICO.

En México aparece la inflación en mayor escala en el año de 1973, ya que en años anteriores el promedio inflacionario en nuestro país era de un 3.5%, y a partir de 1974 la inflación fué de un 23.8%. Los siguientes años las tasas fueron:

1975	11.3 %
1976	27.2 %
1977	20.7 %
1978	17.2 %
1979	20.0 %
1980	29.8 %
1981	28.7 %

Fuente:

De acuerdo con este concepto de inflación y si se analiza el comportamiento de la circulación monetaria en México, se obtienen los siguientes datos: (Ver cuadro 6)

Según informes anuales del Banco de México, S.A. el crecimiento del producto interno bruto fué en 1970 de 3.5% y en 1980 de 7.4%.

Como se puede apreciar, la relación de crecimiento entre circulante monetario y P.I.B. es desproporcionada y, de acuerdo con esta teoría, se explica una de las causas de la inflación en México.

Cuadro 7

DETALLE DEL CRECIMIENTO DE LA CIRCULACION MONETARIA.

Al día último:	Billetes y Monedas	Cuentas de Cheques	Total de circulación Monetaria.
Dic. 1970	20,941	32,178	53,119
Dic. 1971	22,563	36,402	58,965
Dic. 1972	27,748	40,023	67,771
Dic. 1973	36,901	50,055	86,956
Dic. 1974	46,505	59,983	106,488
Dic. 1975	56,709	73,166	129,875
Dic. 1976	84,706	89,771	174,477
Dic. 1977	94,512	123,233	217,745
Dic. 1978	120,876	162,713	283,589
Dic. 1979	159,142	222,850	381,992
Dic. 1980	211,672	295,358	507,030

Cifras en millones de pesos.

Fuente:

5.1.6 ALGUNAS CAUSAS DE LA INFLACION EN MEXICO.

Durante los últimos años, nuestro país ha padecido una persistente inflación y dentro de las principales causas de ésta, - destacan las siguientes:

1. El exceso de los egresos sobre los ingresos del Gobierno o déficit presupuestal del Gobierno Federal, que son cubiertos en gran parte, con la emisión de moneda en circulación.
2. La oferta de bienes y servicios en los últimos años fue inferior al incremento de moneda en circulación, por lo que la inflación se vio incrementada significativamente.
3. La estructura económica del país implica un alza permanente en los precios, pues los sistemas de comercialización de productos básicos, involucran la existencia de intermediarios que encarecen el costo de los mismos para el consumidor.
4. Desequilibrios económicos a nivel mundial han generado indirectamente la inflación en nuestro país, como es el encarecimiento de productos manufacturados en el exterior, de materias primas, y de alimentos importados, etc.
5. "El proceso económico implica en sí que los efectos de los fenómenos se conviertan a su vez en causas que los impulsen. Una muestra evidente de esto, lo constituye la llamada "espiral de precios-salarios", dado que un incremento en los primeros repercute en aumentos en los segundos y viceversa, originándose una carrera entre ambos elementos que no permite frenar la inflación mientras -- que no se controlen los mismos." (Alonso, pag. 5)

6. La inflación trae consigo algunos efectos psicológicos, - tal es el caso de la mentalidad comunista, el desaliento al ahorro, las compras de pánico, etc.

Como se mencionó anteriormente, una de las causas principales de la inflación en nuestro país, se debe al déficit presupuestal del gobierno federal. Estos déficits son cubiertos por el Gobierno a través de la emisión de moneda, del encaje legal - (depósitos obligatorios que efectúan las instituciones de crédito), de la deuda externa, y la emisión excesiva de moneda, originando problemas inmediatos a la economía del país.

Las causas por las cuales los egresos del gobierno federal han excedido en forma importante a sus ingresos son las siguientes entre otras:

1. Incremento en los servicios a la población (asistencia social, educación, comunicaciones, energía eléctrica, etc.).
2. Precios subsidiados de dichos servicios, cuando se cobra alguna contraprestación por los mismos.
3. Participación gubernamental en algunas actividades industriales y comerciales, evitando los problemas que origina la existencia de monopolios privados (industrias alimenticias, recursos naturales, medios de comunicación, etc.), aún cuando algunos aspectos ésta participación ha sido excesiva; improductividad de paraestatales.
4. Creación de infraestructura industrial que permita suplir importaciones y genere empleos.
5. Impulso a través de diversas medidas fiscales, a actividades económicas prioritarias para el desarrollo del país.

6. Creación de empleos en el sector público, en ocasiones a niveles excesivos, con altas remuneraciones y prestaciones, así como con baja productividad y con desviación de recursos.
7. Insuficiente recaudación fiscal, motivada por la falta de una concientización adecuada de los contribuyentes.

5.1.7 EFECTOS DE LA INFLACION.

1. "La inflación tiene graves consecuencias, de ahí que se le haya definido como el principal problema político, social y económico al que en nuestros días se enfrentan casi todos los países del mundo. La inflación provoca el aumento sostenido de precios, escasez de bienes, cuellos de botella, destrucción del ahorro, favorece la especulación, crea desempleo, baja la producción, quiebra negocios, etc." (Dominguez O. pag. 17)
2. Hace desaparecer sociedades organizadas.
3. Genera una ficticia situación financiera al presentar utilidades que son totalmente irreales, provocando inflación en las empresas, ya que las diferentes inversiones y las reservas creadas para la reposición de diferentes activos como son: equipos, maquinaria, inmuebles son insuficientes para reponerlos. Al presentar utilidades aparentemente altas se puede provocar que los socios inversionistas decidan repartirse utilidades que realmente no se generaron y, por otro lado, el reparto que se hace de utilidades a los trabajadores y el aspecto más grave también estar pagando impuestos sobre utilidades inexistentes.

5.1.8 ALGUNOS EFECTOS DE LA INFLACION EN MEXICO.

Es un efecto directo e inmediato de la inflación, el incremento generalizado en los precios de bienes y servicios, por lo que la moneda pierde su poder de adquisición.

Otro efecto provocado por el proceso inflacionario es el aumento sustancial en los niveles de producción, inversión y empleo ante expectativas de ventas aseguradas por la creciente demanda; pero los efectos más representativos son las deficiencias de diversos aspectos:

1. Injusta repartición de la riqueza, provocándose intranquilidad política y social.
2. Especulación y competencia desleal de acaparadores.
3. Disminución en el nivel de vida de quienes perciben ingresos fijos (asalariados, ahorradores, jubilados, etc.)
4. Descapitalización de empresas, por pagos de impuestos y dividendos sobre utilidades inflacionarias, que no contemplan la necesidad de reponer activos.
5. Falta de liquidez en las empresas, originada por la descapitalización así como por falta de créditos y encarecimiento de los mismos, retrasos en cobros, altos costos de inventarios, etc.
6. Escases de materias primas y materiales para la producción.
7. Desincentiva el ahorro y propicia el consumismo, ante la expectativa de tasas de interés inferiores a las de incrementos en precios.
8. Desvirtúa la información financiera de las empresas; dificulta medir el crecimiento real, evaluar los resultados-determinar el valor de los recursos, etc.

9. Dificulta la planeación financiera y a su vez, la hace mas necesaria.
10. Origina la necesidad de establecer controles oficiales de precios.

5.1.9 LA INFLACION Y EL ASPECTO TRIBUTARIO.

Al hablar de Inflación, el aspecto tributario adquiere una gran importancia, pues es uno de los factores que la originaron y es un medio con el cual se pueden contrarrestar sus efectos negativos en la sociedad moderna.

Los impuestos constituyen una de las principales fuentes de ingresos de los gobiernos, pero cuando los egresos de éste son superiores, tienen que recurrir a otras fuentes de financiamiento, las cuales en un momento dado, propician la inflación.

Los impuestos tienden a subir en términos de dinero, a medida que continúa la inflación. Las pequeñas y medianas empresas al no poder soportar el alza de impuestos y la carencia de crédito, entre otras cosas, tienden a desaparecer y las grandes empresas se benefician por el monopolio. Al restringir el circulante monetario se provoca necesariamente el encarecimiento y restricción de los créditos, desalentando la inversión a niveles medianos y bajos, haciéndoles exclusivos de las grandes empresas - que si tienen capacidad de crédito y que además pueden absorber altos intereses.

"En épocas de inflación, aumentar los impuestos en forma general debilita la economía y acelera el proceso inflacionario. Deben gravarse los ingresos excesivos y los consumos innecesarios

y suntuarios, cuidando no desalentar la inversión o provocar la fuga de capitales. El gobierno debe cumplir con sus responsabilidades sin crear inflación, ya que el contribuyente está consciente y sensible con respecto al destino de sus pagos de impuesto; reduce cada vez más el momento del pago que hace y los beneficios que recibe y no le agrada quedar atrapado entre los aumentos de impuestos y la pérdida del poder adquisitivo de su dinero." (Aspe, pag. 10)

Ante la crisis inflacionaria, el gobierno tiende a tomar decisiones para solucionar los problemas que se pueden ir presentando, estas son de muy diversa índole, pero en general se pueden mencionar las siguientes:

1. Restringir el circulante en el mercado.
2. Aumentar la productividad por hombre. Más trabajo y más eficiente por la misma remuneración, manteniendo el circulante existente.
3. Para promover la escasez de oferta, es necesario promover la inversión del sector privado en actividades productivas a corto plazo facilitando, al mismo tiempo, su financiamiento.
4. Establecimiento de un sistema de control de precios y salarios adecuado para el nivel de vida de la población — procurando que sea en forma temporal para no reprimir la inflación.
5. En lo que se refiere a la política fiscal y el relación al punto 3, se pueden hacer reducciones de impuestos — cuando la política monetaria no lo puede hacer, a fin de estimular la inversión productiva necesaria.

El gobierno tiene la ventaja de poder incrementar los impuestos, de preferencia en aquellos artículos que no son indispensables. Al fomentar la inversión productiva, las cargas impositivas son más admisibles (recaudación horizontal), y al generar empleos se incrementa de igual manera el cobro de impuestos.

Es de vital importancia abatir la evasión por completo ya que crea desigualdades y origina mayores cargas sobre los causantes cautivos (recaudación vertical).

Las medidas fiscales y de crédito en su oportunidad, tienen una gran importancia en el desarrollo económico del país, siempre y cuando éstas sean las adecuadas.

5.1.10 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL PROCESO INFLACIONARIO.

Uno de los problemas a los que el público ha prestado mayor atención con la reforma del sistema fiscal del país es el que se refiere al posible incremento de los precios, que como se ha expuesto es uno de los principales efectos de la inflación en México.

"Pensamos, sin temor a equivocarnos, que la reforma de la imposición indirecta en nuestro país, traerá como consecuencia un aumento en el nivel general de los precios, debido a una multiplicidad de factores. Pensamos, entre otras cosas, en el principio de la generalidad del gravamen. El ISIM extendía su ámbito de validez de aplicación, única y exclusivamente a aquellas operaciones de tipo mercantil; sin embargo, el IVA extiende su ámbito de aplicación aún a las operaciones de tipo civil.

Consecuentemente, en muchos campos que antes no se encontraban gravados por impuesto alguno, ahora tendrán una carga fiscal nueva (como es el caso de algunos servicios), en algunos otros - casos que antes tenían una carga fiscal al 4%, ahora la tendrán al 10% (el caso de los servicios que antes estaban gravados con Mercantiles y ahora lo son con el IVA), etc. A esta importante consideración sobre el principio de la generalidad deben agregarse otras consideraciones con respecto al previsible aumento en el nivel general medio de los precios; como podría ser la falta de información adecuada al público en general, preparándolo para la aplicación del nuevo sistema, o la veracidad de los comerciantes para aumentar indiscriminadamente sus precios aprovechando dicha falta de conocimiento del tributo, el efecto psicológico negativo que trae como consecuencia el hecho de un aumento en la tasa aparentemente en más de un 100%, la movilidad de los salarios, etc. tomando como base lo anterior no podemos sino concluir que la reforma está trayendo y traerá un aumento en el nivel general de los precios." (Matiello C. pag. 332)

"Al implantar el Impuesto al Valor Agregado hay aumentos en el nivel de precios, unos permanentes y otros transitorios, cuyas causas se analizan a continuación:

1. AUMENTOS PERMANENTES.

- a) Se grava la importación de mercancías y activos fijos.
- b) Existen menos exenciones en IVA que en el ISIM.
- c) Los causantes exentos elevarán sus precios para recuperar el IVA pagado sobre sus compras.
- d) El que la tasa del IVA sea superior a la del ISIM afectará a los productos que vendan empresas integradas verticalmente y a los productos con cadena de pro-

ductos con cadena de producción-distribución corta, como por ejemplo, la de maquinaria, en la que generalmente el fabricante le vende al usuario.

- e) Falta de reducción de los precios de venta por el ISIM, que ya no se causará, en los casos en que no se esté --- trasladando (repercutiendo) este impuesto.

2. ALZAS TEMPORALES.

El período inicial de incertidumbre al implantarse el IVA (que se da a pesar de la postergación de su entrada en vigor) trae como consecuencia alzas en los precios en tanto que:

- a) Los causantes advierten que el IVA no repercute en su economía, es decir no incrementa sus costos, sino que lo paga el consumidor.
- b) El aparato productor-distribuidor elimina el ISIM de los precios de compra y venta." (Parás, pag. 40)

Aun modificado, el IVA en México traería consigo un alza de precios del 21% para 1980, año en que entraría en vigor; así lo afirmó la Wharton Econometric, organismo norteamericano respaldado por la escuela de economía de la Universidad de Pensilvania.

Este organismo realizó algunos estudios en cuanto a la implantación del IVA en nuestro país y sugirió al gobierno de México, algunas medidas para que este gravamen no causara desequilibrio en el sistema fiscal y no provocara un desconcierto popular. Dichas medidas entre otras son las siguientes:

1. "Reducir la tasa general del 10 al 6% para evitar la sobrerrecaudación.

2. Implantar el Impuesto en un menos inflacionario que enero, como mayo por ejemplo.
3. Otorgar un regimen de transición entre el anterior sistema impositivo y el IVA para evitar gravar dos veces -- los inventarios.
4. Acordar aquellos subsidios necesarios respecto de la carga fiscal aumentada a productos básicos agroindustriales.
5. Eliminar los preceptos de la Ley del IVA que eran violatorios de tratados internacionales suscritos y ratificados por México.
6. Efectuar cambios, mediante las reformas y adiciones necesarias en la propia Ley del IVA, a fin de evitar la incertidumbre jurídica de abordar temas que son de naturaleza legal, en reglamentos y decretos del ejecutivo." (Morales, pag. 12)

Sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lejos de escuchar las propuestas por la Wharton Econometric, desmintió dichas suposiciones y se concretó a intensificar la campaña publicitaria en apoyo a la entrada en vigor del IVA en enero de 1980, basándose en lo siguiente:

"Este gravamen no es inflacionario, ya que no origina un proceso de aumento en los precios; por el contrario, tal como se ha estructurado, se espera que su aplicación se refleje en una disminución de carga fiscal en algunos artículos, particularmente los de primera necesidad y por otra parte, en un estímulo a la producción. Entre los aspectos que propiciarán lo anterior cabe destacar los siguientes:

1. EXENCIONES.

Al eximirse la enajenación de productos de consumo gene-

realizado, la prestación de servicios, como el de transporte público de personas, la casa habitación y la importación de bienes cuya venta en México está exenta, se reduce el impacto que el impuesto pueda tener en los precios.

Por lo que se refiere a los productos naturales agropecuarios, como son la maquinaria agropecuaria, equipo y fertilizantes, la carga fiscal que han venido soportando estos productos se suprimirá prácticamente, hecho que se traducirá necesariamente en una reducción de los precios de producción agropecuaria.

2. DEVOLUCION DE IMPUESTOS POR PLANES DE INVERSION.

Al devolverse los impuestos por la compra de maquinaria-equipos, construcciones, fabriles, etc., se desgrava prácticamente a estos bienes, incentivándose de esta manera la inversión y la producción.

3. Desgravamiento a las exportaciones de bienes y servicios.

Obviamente esta medida favorece a la economía nacional.

4. El establecimiento de la tasa del 10%, resulta comparativamente menor a la del 4% de ingresos mercantiles aplicada en cascada, consecuentemente la generalidad de los bienes soportarán una carga fiscal menor.

Con el propósito de reducir los efectos, que particularmente en los precios puedan darse al momento de entrar en vigor el impuesto, se establecen las siguientes medidas:

1. Otergar un crédito parcial por la adquisición de bienes de activo fijo realizadas durante 1979.

2. Realizar una amplia campaña de difusión, para dar a cong

cer el gravamen.

3. Orientar a los contribuyentes, consumidores y público en general, sobre la mecánica de aplicación del impuesto.

4. Publicar con toda oportunidad las disposiciones reglamentarias y administrativas necesarias.

De esta manera, el contribuyente tendrá una idea precisa — del impuesto, su mecánica de aplicación y el efecto real que pueda tener en sus precios y en la realización de sus actividades — en general." (SHCP, estudio especial del IVA.)

Asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público propone acciones concretas para evitar el incremento en los precios:

1. Campaña de Difusión.
2. Campañas de Capacitación.
3. Campañas de Orientación.
4. Crédito a las Inversiones de Capital, realizadas el año anterior a la aplicación de la Ley.
5. Crédito por maquinaria agropecuaria.
6. Exenciones a los Alimentos.
7. Exención a las importaciones de bienes exentos.
8. Conciencia Ciudadana.
9. Apoyo del y al consumidor.

De lo anteriormente expuesto, se puede resumir que existiendo puntos de vista de los efectos financieros que ha causado el IVA en el sistema económico del país. Por una parte el IVA es un gravamen inflacionario y por otra, en este tipo de imposición es deflacionario.

Lo cierto es que al igual que en los países miembros de la-

CAPITULO 6 EFECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

6.1 CONTABILIDAD Y SEPARACION DE OPERACIONES.

En la exposición de motivos de la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Ejecutivo Federal reconoce que las obligaciones a comerciantes e industriales resultan algo más complejas que las que establecía el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, estableciendo dentro de dichas obligaciones, llevar libros de contabilidad y registros, hacer en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos en los que trasladan expresamente el impuesto y a presentar declaraciones.

6.1.1 OBLIGACIONES DE LOS CAUSANTES.

Los causantes de este gravamen están obligados a:

1. Llevar registros contables, libros de contabilidad que señale el Reglamento.
2. Efectuar la separación de operaciones exentas y gravadas.
3. Separar las operaciones con derecho al acreditamiento y las que no den lugar a este derecho.
4. En caso de comisionistas, separar las operaciones propias y las operaciones por cuenta del comitente.

En la separación de los actos o actividades por las que deba pagarse el impuesto de aquéllos por los cuales la Ley libera de pago, se precisará el valor de los que causan la tasa del 6% y los que causan la tasa del 10%, así como las que causan la tasa del 0%.

5. Expedir facturas o recibos. Uno de los elementos esenciales para la aplicación y el control del IVA es la factura, ya que ésta representa el valor de los bienes vendidos y el monto del impuesto pagado, constituyendo ésta la prueba principal que tiene el comprador de los impuestos que ha pagado por sus insumos, por los cuales podrá pedir una bonificación contra el impuesto que paga sobre sus ventas.
6. Señalar expresamente el impuesto que se traslada.
7. Entregar al cliente las facturas o recibos.
8. Presentar declaraciones mensuales y anual.
9. En caso de tener varios establecimientos, presentar una sola declaración.
10. Presentar declaraciones y pagar el impuesto en el caso de representantes de extranjeros.

"Cuando el valor total de acto o actividad por la que se deba pagar el impuesto sea hasta de \$100.00 su traslación podrá hacerse sin expedir el documento en que haga constar expresamente y por separado, salvo que el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite.

En dichos actos o actividades el impuesto se considerará incluido en el precio.

Los contribuyentes que se encuentren en el supuesto del párrafo anterior, harán la factura global diaria que establece el artículo 78 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los actos o actividades en los que no hayan hecho constar expresamente y por separado el impuesto que se traslada." Art. 4o. del Reglamento del IVA.

"Para que sea acreditable el impuesto en los términos de la fracción II del artículo 40. de la Ley, la documentación deberá reunir los requisitos que establecen en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que no sean del Impuesto sobre la Renta, la documentación deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Nombre, domicilio y número de Registro Federal de Causantes del enajenante o del prestador del servicio.
2. Nombre y domicilio del adquirente o del prestatario del servicio.
3. Fecha de realización del acto o actividad.
4. Cantidad y clase de bienes enajenados, o descripción del servicio recibido.
5. Precio unitario, importe y valor total.

Tratándose de enajenación de inmuebles, la misma deberá hacerse constar en documento público en el que señale que el impuesto ha sido trasladado expresamente al contribuyente y por separado del valor del bien." Artículo 80. Reglamento IVA.

"Para los efectos del artículo 70. de la Ley, el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones deberá expedir nota de crédito en la que haga constar en forma expresa que canceló o restituyó el impuesto trasladado, según se el caso, antes de realizar la deducción.

También se expedirá nota de crédito en los casos en que no se hubiera enterado previamente el impuesto, excepto cuando se trate de descuentos que se concedan en el documento en que cons-

te la operación." Artículo 17. Reglamento IVA.

"El contribuyente que para efectos del ISR, esté en posibilidad de comprobar el valor de sus actos o actividades mediante tiras de auditoría de maquinas registradoras, también lo podrán hacer para efectos del IVA, siempre que proporcione a solicitud del adquirente, del prestatario del servicio o de quien use o goce temporalmente el bien, la documentación que cumpla con los requisitos que para tal efecto fijan la Ley y este Reglamento.

Asimismo, será aplicable a este impuesto la autorización a que se refiere el Reglamento de la Ley del ISR, consistente en relevar de la obligación de conservar las tiras de auditoría --- cuando se conserven los resúmenes respectivos." Artículo 50 Reglamento IVA.

6.1.2 CUENTAS DE MAYOR PARA EL REGISTRO CONTABLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para registrar contablemente el Impuesto al Valor Agregado se deben establecer controles que permitan determinar, a cualquier empresa y en cualquier momento, los derechos y obligaciones adquiridos.

Basicamente se controlan:

1. El Impuesto al Valor Agregado trasladado, el cual se debe cobrar para después enterarlo al fisco, o sea, representa un pasivo. Para registrar la operación la C.P. Elsa Barrera P. sugiere la siguiente cuenta:

IVA TRASLADADO.

1. Se carga del IVA que se cancela por devoluciones, descuentos o bonificaciones otorgados.
2. Se carga del IVA que acreditamos.

1. Se abona por todo el IVA trasladado.

2. El Impuesto al Valor Agregado por Acreditar. El IVA -- que nos trasladan o que paguemos en importaciones cuando adquiramos un bien o servicio, lo podemos recuperar por lo cual representa un derecho o sea un activo. Para registrar este derecho -- sugiere la C.P. Elsa Barrera, la siguiente cuenta:

IVA POR ACREDITAR.

1. Se carga el IVA que nos hubieran trasladado.
2. Se carga por el IVA pagado al importar.

Su saldo representa el IVA a favor pendiente de acreditar.

1. Se abona por el IVA cancelado en las devoluciones, descuentos o bonificaciones que recibamos.
2. Se abona por el IVA que acreditamos.

De igual forma para complementar el sistema de control del IVA, se podrán utilizar las cuentas que a la empresa más convengan, teniendo presente que éstas nos deben proporcionar la información necesaria para el control de la misma empresa y las obligaciones que nos marca la Ley.

Ejemplo de algunas cuentas que pueden ser utilizadas.

Fuente: Barrera, pag. 50

(Nombres de las cuentas)

CUENTA
SUB-CUENTAS

I.V.A. CAUSADO (ACREEDORA)
I.V.A. CAUSADO AL 10%
I.V.A. CAUSADO AL 6 %

CUENTA
SUB-CUENTAS

I.V.A. TRASLADADO ACREDITABLE
(DEUDORA)
I.V.A. TRASLADADO AL 10%
I.V.A. TRASLADADO AL 6 %

CUENTA
SUB-CUENTAS

I.V.A. PAGADO EN IMPORTACIONES
ACREDITABLE (DEUDORA)
I.V.A. PAGADO AL 10%
I.V.A. PAGADO AL 6 %

CUENTA
SUB-CUENTAS

I.V.A. A CARGO DE LA EMPRESA
(DEUDORA)
I.V.A. TRASLADADO NO ACREDITABLE
AL 10%
I.V.A. TRASLADADO NO ACREDITABLE
AL 6 %
I.V.A. PAGADO NO ACREDITABLE 10%
I.V.A. PAGADO NO ACREDITABLE 6 %
I.V.A. TRASLADADO SIN REQUISITOS
AL 10%

Al entrar en vigor el IVA, la única innovación es la relativa al control del impuesto que es trasladado a sus clientes y del que a su vez le es trasladado por sus proveedores, a fin de que éste en posibilidad de determinar mensualmente el impuesto a enterar al fisco.

Para llevar a cabo lo anteriormente expuesto, los contribuyentes deberán llevar registros auxiliares, tales como el de ventas y el de compras, en donde harán la separación de las operaciones que se encuentren gravadas de las exentas, así como por las que proceda o no el acreditamiento del impuesto.

Los asientos contables que se deben correr para efectos de registrar el impuesto acreditable y el impuesto trasladado será a través de cuentas de balance, utilizando nombres que mejor convengan a los intereses de los contribuyentes.

Los auxiliares de ventas y compras son básicamente las que serán afectadas por el manejo de las cuentas del IVA.

6.2 AUDITORIA DE UN IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La auditoría de un IVA no sólo debe hacerse sobre las ventas, sino también sobre las compras y los impuestos pagados con respecto a ellas. Por lo tanto, los auditores deben notar un sinnúmero de asuntos como exenciones, tasas múltiples, relación entre compras y ventas, al igual que las bonificaciones o descuentos y devoluciones solicitadas por los causantes.

La literatura existente subraya lo que se denomina el procedimiento de "comprobación cruzada" para controlar la evasión; dicho procedimiento consiste en comparar las facturas emitidas

con las declaraciones hechas por los causantes, para descubrir una posible evasión fiscal en cualquier etapa.

Con respecto a la comprobación cruzada del pago del IVA, Arturo Forsecanski hace las siguientes observaciones:

1. "La comprobación cruzada de compras contra ventas no es una idea nueva; es un método común, en muchos países, tanto para la auditoría de las ventas como para la del impuesto sobre la renta. En general se necesitan las facturas para administrar ambos impuestos, y se han aplicado distintos sistemas de comprobación cruzada (manual o por medio de computadora).

2. Por lo general, la comprobación cruzada manual ha resultado engorrosa, lenta y relativamente improductiva, debido a la complejidad y magnitud de las operaciones involucradas. También se han encontrado problemas en la comprobación cruzada por la computadora debido a la falta de uniformidad en las facturas, la insuficiente capacidad en las computadoras y otros problemas administrativos. En los países en desarrollo, debe tenerse especial cuidado de no depender de los sistemas de computación para la comprobación cruzada que, en muchos casos, -- han mostrado ser apenas capaces de operaciones relativamente sencillas como la impresión de facturas y nóminas fiscales.

3. Al descubrirse discrepancia entre las facturas y las declaraciones los auditores fiscales deben investigar el caso. En la práctica, esta operación también resulta difícil, ya que una discrepancia en una o dos facturas puede impedir que todos los registros descarten, a no ser que se pueda probar un fraude.

4. La comprobación cruzada de las ventas al menudeo es imposible, ya que el comerciante al menudeo no está presionado por el consumidor para que pague el impuesto." (Forzacanski, pag.)

La experiencia ha mostrado que la evasión de los impuestos a las ventas generalmente tienen un objetivo doble: evadir el pago de este tipo de gravamen y el del Impuesto sobre la Renta subestimando el volumen de ventas. La evasión mediante la declaración de un volumen de ventas inferior, es más fácil que a través de deducciones ilícitas, las cuales, una vez escritas en libros, pueden ser sujetas al escrutinio de los auditores fiscales. Si se declaran ventas inferiores debe haber una reducción de las compras para aparentar una consistencia de comportamiento que engañe a los auditores fiscales.

La auditoría de un IVA tendrá que depender de mecanismos adicionales, como los utilizados en los impuestos tradicionales a las ventas; uno de los más importantes es la comprobación física de las existencias de bienes, que es prácticamente el único método de penetrar en la red de pruebas documentales del causante. El principal problema que se presenta, al seguir este procedimiento en los países en desarrollo, es la relativa escasez de personal capacitado, ya que a su tiempo generalmente se utiliza en resolver los problemas administrativos y sólo un pequeño porcentaje de personal entrenado está libre para las funciones de auditoría. Es obvio que esta comprobación física de los inventarios puede lograrse mejor por personal con experiencia en la auditoría del ISR y debe coordinarse con la administración de dicho impuesto.

6.3 EJEMPLOS PRACTICOS.

FUNCIONAMIENTO DEL IVA.

IVA CAUSADO

	Monto de la Operación	IVA Causado
Venta de mercancías	\$ 1,000.00	\$ 100.00
Intereses sobre Ventas	600.00	60.00
Prestación de Servicios	400.00	40.00
Ingresos por Arrendam.	200.00	20.00
Otros Ingresos	100.00	10.00
	<hr/>	<hr/>
	\$ 2,300.00	\$ 230.00

IVA ACREDITABLE

	Monto de la Operación	IVA Repercutido.
Compras de materias Primas	\$ 800.00	\$ 80.00
Compras de Activo Fijo	400.00	40.00
Gastos de Fabricación	300.00	30.00
Gastos de Operación	100.00	10.00
	<hr/>	<hr/>
	\$ 1,600.00	\$ 160.00

DETERMINACION DEL IVA POR PAGAR.

IVA Causado	§ 230.00
menos:	
IVA Acreditado	160.00
	<hr/>
IVA POR PAGAR	§ 70.00

CONTABILIZACION.

- 1 -

Clientes	§ 2,530.00
Ventas de Mercancías	§ 1,000.00
Intereses s/ventas	600.00
Prestación de Servicios	400.00
Arrendamiento de Bienes	200.00
Otros ingresos	100.00
IVA por pagar (cuenta pasivo)	230.00

Para registrar los ingresos del mes y el IVA causado.

- -

- 2 -

Compras de Materia Prima	\$ 800.00
Activo Fijo	400.00
Gastos de Fabricación	300.00
Gastos de Operación	100.00
IVA acreditable (cuenta activo)	160.00
Proveedores	\$ 1,210.00
Acreedores	440.00
Bancos	110.00

Para registrar las adquisiciones, compras y gastos de mes, así como el IVA acreditable.

- 3 -

IVA por pagar (cuenta de pasivo)	\$ 230.00
IVA acreditable (cuenta de activo)	\$ 160.00
Bancos	70.00

Para registrar el pago del IVA correspondiente al mes anterior.

NOTAS:

1. El IVA causado por \$ 230.00 que se cargó a los clientes, según se muestra en el asiento 1, y que la empresa hará efectivos conforme recupere las cuentas por cobrar le recibió el fisco como sigue:

\$ 70.00 por entero directo de la empresa
160.00 por entero de los proveedores de bienes

2. No existió afectación de las cuentas de costos y gastos de la empresa por concepto del IVA porque la compañía es simplemente una intermediaria en la recaudación del mismo, el cual incide directamente en el consumidor final.

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

1. La Reforma Fiscal que forma parte de la Reforma Administrativa del Gobierno Federal, mantenía dos objetivos básicos que son;
 - a) Universalidad de la recaudación, manteniendo el precepto de solidaridad tributaria y justicia social.
 - b) Acrecentar y fomentar el cumplimiento voluntarios de las obligaciones fiscales a través de procesos administrativos simples y eficaces, elaborando sistemas efectivos para el seguimiento y control de contribuyentes.
2. Para lograr estos preceptos de solidaridad tributaria y justicia social, se propuso implantar el Impuesto al Valor Agregado, cuya ley fué publicada el 29 de diciembre de 1978, con un año de anticipación a su entrada en vigor permitiendo una gran difusión de sus disposiciones y tanto las autoridades hacendarias federales y estatales, así como los contribuyentes, tuvieron oportunidad de medir sus consecuencias y capacitar al personal que tendría que aplicarla o cumplirla.
3. Durante el segundo semestre de 1979, se inician campañas de publicidad en todos los medios masivos de comunicación. Asimismo, se inician una serie de conferencias y seminarios - en distintas organismos empresariales y profesionales contando con la colaboración de autoridades hacendarias.

4. El 29 de diciembre de 1979, se publicó el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el 31 de diciembre del mismo año se publican distintas reformas que se juzgaban indispensables al texto de la Ley y entró en vigor el 1.º de enero de 1980.
5. El Impuesto al Valor Agregado constituye un importante cambio en el Sistema Fiscal de nuestro país. A dos años de su implantación, se han observado notables modificaciones en los aspectos económicos, administrativos y contables, tanto para el gobierno como para los contribuyentes.
6. Al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se suprimieron 18 impuestos especiales, incluyendo el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, simplificando de esta manera el manejo administrativo de las empresas sujetas a estos impuestos especiales, y el control y vigilancia de los contribuyentes para las autoridades fiscales.
7. Uno de los principales problemas de cualquier tipo de impuesto, es el que se refiere a la evasión fiscal. Con la Ley del Impuesto al Valor Agregado puede observarse la disminución de ésta, ya que por una parte los contribuyentes estarán interesados en obtener facturas que comprueben sus adquisiciones, para deducirle al fisco el impuesto causado sobre las compras y enterarle un neto menor, en vez de que el impuesto sobre la factura faltante le cueste a él; y por otra parte, el no enterar el impuesto no le afectará al fisco por que habrá de recuperarlo en la siguiente etapa.

8. Para el control de este gravamen, es necesaria una contabilidad minuciosa y detallada. La implantación del IVA propició costos extraordinarios para las empresas por concepto de reorganización administrativa, financiera y contable; además es conveniente establecer políticas de compra y venta y sistemas efectivos de revisión de rotación de inventarios, costos, etc.
9. Al permitirse la deducción del impuesto pagado con anterioridad, el productor deja de considerar al impuesto como un elemento que debe tomarse en cuenta para fijar el precio de sus mercancías. Por ser éste un gravamen que en definitiva es pagado una sola vez por el consumidor final de los bienes y servicios, el productor tiene necesidad de recuperar por medio de un aumento del precio de sus mercancías el impuesto que se le cargó anteriormente, ya que la recuperación deberá hacerla consignando por separado en las facturas que expida por sus ventas, el impuesto que se causa y el precio de las operaciones. Esto permite fijar los precios en mejores términos, según las necesidades de competencia de los productos en el mercado. En este sentido el IVA, es en efecto, neutral ante la libre competencia, en tanto que no resulta un factor de costo de producción.
10. Con objeto de otorgar mayor competitividad a los comerciantes de la zona fronteriza de los Estados Unidos de Norteamérica y posteriormente a los establecidos en la franja fronteriza en el estado de Quintana Roo colindante con Belice, la ley del Impuesto al Valor Agregado estableció la tasa del 6% para gravar los actos o actividades realizados en estos, y del

10% para los efectuados en el resto del territorio nacional.

11. Con la implantación del IVA, la operación de exportación está gravada con la "tasa cero". La razón por la cual este gravamen no afecta dicha actividad, obedece a que el impuesto debe afectar al consumidor final y éste, en el caso de exportaciones, se localiza en el extranjero. Esta medida de apoyo constituye un incentivo para los exportadores, ya que no solamente están exentos del pago fiscal, sino que además tienen derecho a acreditar los impuestos que le trasladen en la adquisición de bienes o servicios o los que cubran en importaciones, aun cuando los bienes o servicios que exporte estén exentos de este gravamen en territorio nacional.

12. La aplicación de este gravamen en México provocó un gran desconcierto por parte de los contribuyentes. Al no conocer con exactitud el procedimiento de aplicación del Impuesto al Valor Agregado, surgieron algunos efectos negativos financieros como por ejemplo, alzas en los precios y como consecuencia de estos: la Inflación.

B I B L I O G R A F I A

Alonso Cardoso, Juan Carlos.- Manual Fiscal y Contable sobre la Fluctuación de la Moneda.- Dofiscal Editores.- 1a. Edición.- México, 1982.

Araujo Nuñez, Enrique.- Estudio Especial del "Impuesto al Valor Agregado".- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- México 1980.

Barrera Fuentes, Elsa.- Aplicación Contable del Impuesto al Valor Agregado.- Editorial BUASA.- 1a. Edición.- México, 1982.

Galle, Ricardo.- Prólogo del libro Impuesto sobre el Valor Añadido de Clara K. Sullivan.- Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid, 1978.

Código Fiscal de la Federación.- México, 1981.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- México, 1982.

Domínguez Nota, Enrique.- Ley Comentada del Impuesto al Valor Agregado.- Dofiscal Editores.- 1a. Edición.- México, 1980.

Domínguez Orozco, Jaime.- Reexpresión de Estados Financieros Efectos Contables, Financieros y Fiscales.- Ediciones Fiscales --

ISEF.- 1a. Edición.- México, 1982.

Domínguez Orozco, Jaime.- Régimen y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.- Ediciones Fiscales Alonso, S.A.- 1a. Edición.- México, 1980.

El Impacto del Impuesto al Valor Agregado en Bélgica y encuesta sobre los efectos del Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto sobre Egresos en México.- Revista Investigación Fiscal .- No. 42.- Junio de 1969.- pp. 105 a 145.

Exposición de Motivos de la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado y Comentarios a la propia Ley.- Revista Contaduría Pública,.- No. 79 .- Febrero de 1979.- pp. 60 a 74.

Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas,.- Editorial Porrúa.- 6a. Edición.- 4a. Reimpresión.- México, 1980.

Impuesto al Valor Agregado en México y en Alemania.- Revista Investigación Fiscal.- No. 36.- Diciembre 1968.

Mattiello Canales, Angel.- El Impuesto al Valor Agregado en México y sus perspectivas.- Editorial I.E.E., S.A.- 1a. Edición.- 4a. Reimpresión.- México, 1979.

Mattiello Canales, Angel.- Los efectos financieros, Económicos y Contables y Administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado.- Editorial I.E.E., S.A.- 1a. Edición.- México 1980.

Nerales Isabel.- El IVA, más inflacionario de lo previsto.-

Revista Proceso.- Número 161.- Diciembre 3 de 1979.

Morales Isabel.- "Terquedad tecnocrática en la aplicación - del IVA".- Revista Proceso.- número 166.- Enero 7 de 1980.

Paras Pages, Alberto.- Estudio Especial ante el Nuevo Impus to al Valor Agregado.- Revista Ejecutivos de Finanzas.- Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C.- No. 9.- Septiembre 1979.- pp. 30 a 66.

Pazos, Luis.- El Gobierno y la Inflación.- Editorial Diana.- 18a. Edición.- Marzo, 1981.

Pazos, Luis.- La Devaluación en México.- Editorial Diana.- 1a. Edición.- 18a. reimpresión.- Marzo de 1981.

Porzecanski, Arturo.- Política Fiscal en América Latina.- - Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos.- México, 1977.

Prontuario Fiscal.- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.- Editorial ECASA.- México, 1982.

Retchkiman K, Benjamín.- El Impuesto al Valor Agregado: un intento de Nacionalización.- Artes de Derecho Fiscal.- Facultad de Derecho.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Programa de Trabajo en relación con el Anteproyecto de la Ley del Impuesto Fedé

ral sobre Egresos y experimentos en diversas empresas.- Revista-
Investigación Fiscal.- No. 38.- Febrero de 1969.- pp. 107 a 117.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Anteproyecto de
la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.- Revista Investigación
Fiscal.- No. 37.- Enero de 1969.- pp. 175 a 195.

Sullivan, K. Clara.- El Impuesto sobre el Valor Añadido.- -
Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid, 1978.

Suñiga, Juan Antonio.- La política fiscal daña hasta al go-
bierno, en beneficio de empresarios.- Revista Proceso.- No. 295-
Junio 28, 1982.- pp. 22 a 24.

INDICE DE CUADROS

CAPITULO 1: SIGNIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- Cuadro 1 Componentes del Valor Bruto de la Producción de un bien en una unidad Productiva 17
- Cuadro 2 Causación del Impuesto al Valor Agregado en todas las etapas del Proceso Económico 22

CAPITULO 2: ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO.

- Cuadro 3 Países que han adoptado el Impuesto al Valor Agregado por orden cronológico 27
- Cuadro 4 Principales características del Impuesto al Valor Agregado en los países en Desarrollo 47

CAPITULO 4: ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- Cuadro 5 Lugar de Pago del Impuesto 81

CAPITULO 5: EFECTOS FINANCIEROS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

- Cuadro 6 Principales Teorías sobre la Inflación 151
- Cuadro 7 Detalle del Crecimiento de la Circulación Monetaria..... 156