



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

---

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
EFECTOS Y TRATAMIENTO CONTABLE**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

**RAFAEL BARBOSA HERNANDEZ**

DIRECTOR DEL SEMINARIO:

**C. C. P. Y LIC. ARTURO HUMPHREY SALINAS**

**1 9 8 2**



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.

# LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

## EFFECTOS Y TRATAMIENTO CONTABLE

### I N D I C E

	Página
Introducción	4
I Generalidades	7
a) Definición y/o concepto de impuesto	7
b) Clasificación de los impuestos	9
c) Concepto de valor agregado	11
d) Origen del impuesto al valor agregado	12
II Características y elementos del impuesto al valor agregado	22
a) Características	22
b) Elementos	40
III Tratamiento Contable	47
a) Consideraciones generales	47
b) Aplicación práctica	53
IV Efectos	61
a) Económicos	62
b) Políticos	72
c) Sociales	74
Conclusiones	78
Bibliografía	82

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

Esta es una investigación motivada en primer término por el interés de presentar mi examen profesional para obtener el título de Licenciado en Contaduría, pero a la vez influenciado por los pros y contras que se han desatado en todos los ámbitos del país, intentando colateralmente a la consecución del primero de los objetivos, dar un aporte en cuanto a investigación en materia impositiva se refiere, - sin pretender que se considere como una verdad absoluta, - pero sí tratando de motivar futuras discusiones y aportaciones, que seguramente redundarán en beneficio de quienes en una u otra forma se interesen en la materia; que en lo particular nos debería de afectar a todos, porque en una manera o en otra nos vemos beneficiados o perjudicados.

De la investigación se observa, que todos los países para llegar a ser desarrollados, y para poder mantenerse como tales, debido al crecimiento de su intercambio comer-

cial, así como para estabilizarse competitivamente, han ido innovando con el devenir del tiempo diversos sistemas de recaudación fiscal, con la finalidad de hacerse de mayores recursos; sistemas mediante los cuales han procurado que el pueblo, entendiéndolo como la clase trabajadora, sea el principal sostenedor de la carga impositiva. Países como el nuestro no han querido quedarse atrás, buscando de esta manera salir del subdesarrollo estancado en donde se encuentran sumergidos, claro, a costa de la disminución del poder adquisitivo del grueso de la población.

Es así como en el presente trabajo, se pretende en un principio y a manera de esbozo, que nos interioricemos en lo que es el impuesto al valor agregado, cómo se originó éste, hasta llegar a su implantación en México; comentando, sin querer ser demasiado explicativos, los tipos de impuestos que lo antecedieron.

Deseando ser sistemáticos, con posterioridad se toca el tema de la exposición de motivos presentada al Congreso de la Unión por el Jefe del Ejecutivo, sin llegar a ser una presentación simplemente, sino que complementada con los temas subsecuentes, nos descubren la demagogía

que se ha manejado y las contradicciones entre dicha exposición, la Ley del impuesto al valor agregado, su Reglamento y la publicidad oficial y no oficial, que ha sido difundida con motivo de su implantación.

Para culminar la investigación, se habla en forma -- breve, pero no por menos trascendente, del aspecto contable y sus repercusiones, dándole especial énfasis a lo -- que considero la parte medular del impuesto al valor agregado, los efectos que consigo a traído desde el momento -- de su puesta en escena, hasta la transcripción de este -- trabajo; tanto desde el punto de vista social, económico, como político, buscando al analizar, demostrar con la mayor claridad posible, cuál es el beneficio o perjuicio -- que reciben cada uno de los estratos sociales y de los integrantes del sistema económico con esta innovación, que nunca llega a ser creación, sino que al contrario, nos -- reafirma la ideología del mexicano en el poder, como ya -- en su obra "El Laberinto de la Soledad", lo esboza el escritor Octavio Paz en el sentido de que el mexicano es -- un ser mimético por excelencia.

## G E N E R A L I D A D E S

## a) Definición y/o concepto de impuesto

El hablar de un término determinado generalmente implica el común acuerdo de los participantes en cuanto a su definición y concepción, para que partiendo de la unificación de criterios se pueda promover la discerción relativa al tema; es por eso que manejaremos dos conceptos de impuesto: lingüístico y jurídico.

Concepto lingüístico

Impuesto significa "imponer", siendo una palabra derivada del latín imponere; en donde el prefijo "in" signifi

fica sobre y el sufijo "ponere", poner; que ya en nuestro claro castellano sería: "poner una carga u obligación", - conteniendo el mismo significado que el término contribución: "lo que cada individuo paga en un gasto común", o - bien, "carga que se impone a una persona o comunidad" (un ente social).

### Concepto jurídico

"Prestación en dinero o en especie que fija la ley - con carácter general y obligatorio a cargo de personas fí sicas y morales, para cubrir los gastos públicos"<sup>1</sup>.

Como se denota, el concepto jurídico complementa la concepción lingüística, reafirmandose lo impositivo. Ahora bien, con el fundamento anterior podemos desprender -- que: "impuesto es una regla con carácter obligatorio crea da en forma arbitraria por el legislador; porque siendo - las leyes de incumbencia general, los ciudadanos comunes- desconocemos los fundamentos que las provocan, con excep- ción de las contadas ocasiones en que se llega a especu-- lar con los motivos que las originan, o bien se dan a co- nocer las finalidades compuestas con fundamentos puramen-

<sup>1</sup>Art. 2º, Código Fiscal de la Federación.

te políticos-demagógicos.

b) Clasificación de los impuestos

Para ubicarnos más en el objeto de nuestro estudio, a continuación observaremos que los impuestos, independientemente de que pueden existir otras clasificaciones, en relación a su objeto se dividen en dos grandes ramificaciones:

	DIRECTOS	se perciben directamente de los contribuyentes, ya sea persona física o moral.
IMPUESTOS		
	INDIRECTOS	se perciben en razón de ciertos actos: consumo de artículos, prestación de servicios, etc.

Existen estudiosos de la rama que sostienen la siguiente clasificación de los,

- |                      |                    |
|----------------------|--------------------|
|                      | a) a la producción |
| IMPUESTOS INDIRECTOS | b) a las ventas    |
|                      | c) al consumo      |

- a) Un ejemplo de impuesto a la producción es el impuesto a la producción de tabacos labrados, que no es otra cosa que el gravamen que se causa por los tabacos producidos; contribución que se agrega al precio de venta y, que al sucederse ésta, es recuperado por el fabricante, siendo pagado finalmente por el consumidor.
- b) Como impuesto a las ventas tenemos de más claro ejemplo el impuesto sobre ingresos mercantiles, gravamen que se causaba en cada paso del proceso productivo, pero que los intermediarios del mismo adherían en sus costos de producción, trayendo como consecuencia que quien realmente pagaba el impuesto, no era otro que el consumidor.

Por consecuencia se observa que irremediablemente -- nos encontramos ante un impuesto o gravamen que recae en el consumidor.

Estas situaciones se suceden en todos los tipos de impuestos indirectos vigentes ( incluso en los directos ), repercutiendo siempre en el consumidor, ya sea que el mis

mo se encuentre adicionado a los bienes, o se maneje por separado.

Ante estas evidencias, solo resta concluir que en lo referente al impuesto al valor agregado, objetivo principal del presente estudio, nos encontramos ante un impuesto de los llamados indirectos, en razón de que grava el consumo de bienes y servicios.

c) Concepto de valor agregado

La Organización de las Naciones Unidas, por conducto de uno de sus órganos, el encargado de los problemas de desarrollo, considera el siguiente concepto de valor agregado: "valor de la mercancía y de los servicios producidos por una empresa, disminuidos del valor, a los precios corrientes de las mercancías y de los servicios que tal empresa ha adquirido o comprado de otras para emplearlas en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener el capital intacto".<sup>2</sup>

De otra manera, técnicos de la materia que de alguna forma participaron en su implantación en México, han defi

<sup>2</sup>Mattiello, Canales Angel A. C.P.-"Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México --

nido al valor agregado como: "el valor que se agrega a -- los bienes y servicios, al pasar por las diferente etapas de la producción o de comercialización".

Los conceptos expuestos nos ubican invariablemente - en el proceso productivo, en donde el resultado de la --- transformación de un bien trae consigo un aumento de va-- lor, que es el fruto de la misma.

Esta acrecentación de valor se deriva de:

- 1) Mano de obra utilizada en el proceso.
- 2) Plusvalía por la inversión de capital.
- 3) Los insumos utilizados en la transformación.

Consecuentemente, o más bien en otras palabras, va-- lor agregado es: "la diferencia entre los ingresos brutos y el costo de la mercancía producida".

d) Origen del impuesto al valor agregado

Todos los países que se rigen por un sistema de tipo capitalista, para poder subsistir se valen de tres gran-- des aparatos: el estado, la iglesia y el derecho. El pri-- mero se conforma por la burocracia y el ejército y, el --

tercero por los poderes legislativo y judicial. Estos -- dos aparatos se consolidan y/o mantienen a través de un presupuesto público o de estado, siendo la principal --- fuente de éste, la contribución que aporta al estado la -- clase trabajadora, la que se encarga de producir: los -- obreros y los campesinos.

Para borrar toda posibilidad de suposición a lo aseverado, bastará observar el sistema redistributivo del - ingreso, o si bien se le quiere llamar así, de la renta- nacional o producto interno bruto.

- 1) Los obreros y campesinos, por el trabajo produc- tivo que desempeñan reciben un pago en dinero -- (algunas veces en especie).
- 2) De esta remuneración les es descontado determinado porcentaje como contribución a los gastos pú- blicos; impuesto sobre productos del trabajo (no en el 100% de los casos).
- 3) El remanente lo utilizan para la satisfacción de sus necesidades más apremiantes; satisfactores - que ellos mismos se encargaron de producir, y --

que al adquirirlos ya contienen en su valor total un porcentaje de ganancia y el importe de los impuestos que aparentemente pagan las empresas como contribución a los gastos públicos.

4) Todos los ingresos captados por el fisco a través de impuestos, se distribuyen de la siguiente manera:

a) Población que labora en el sector servicios (burocracia).

b) En la creación de infraestructura.

c) Además, la población económicamente activa, se encarga de una u otra forma, de dar el sustento a los subempleados y a los desempleados

A medida que esta relación trae consigo un crecimiento y/o desarrollo económico, nace paralelamente la necesidad de modificar los modelos impositivos, creciendo considerablemente la carga de los mismos, lo que provoca que se encuentren en un constante proceso de revisión; que aunado a la natural dependencia de los pueblos,

se hace necesario que éstos se mantengan en un nivel de competitividad, asentándose y agrandándose la dependencia de los países no desarrollados con los que se encuentran en pleno desarrollo, por su imposibilidad de competir, o más que imposibilidad, lo infructuoso que les resultaría hacerlo. De esta apreciación la historia nos ha demostrado su irrealidad, puesto que el desarrollo va muy ligado con los bienes de capital y la tecnología que se poseen, y no con los modelos impositivos que se implanten. Si no se cuenta con la suficiente infraestructura, no se puede tener una base para competir.

Es así como ante la necesidad de implementar las estructuras que permitan la mayor afirmación del sistema e impulsar en alto grado la recaudación, estos países han ido creando diferentes modelos de contribución, que además de ayudarles a conseguir los anteriores objetivos, - sean modelos a través de los cuales se les facilite más mediatizar al verdadero contribuyente, haciéndole creer a éste, que con los nuevos mecanismos, su sangría económica por su aportación al gasto público se verá disminuida, obteniendo por el contrario mayores beneficios al ha

blar de elementos antinflacionarios; aparte de manejar -- que con la moderna estructura se evitarán evasiones y -- por consiguiente, las arcas públicas se verán incrementadas, redundando en el logro de mayor infraestructura, ya sea cultural o económica, con el inherente beneficio social y político.

De esta manera es como en la segunda década del presente siglo, nace la inquietud dentro de los principales ideólogos de las culturas sajonas y anglosajonas, concretamente su origen es ubicado en Inglaterra; sobre un sistema impositivo en el cual se graven todas las etapas -- del proceso productivo, pero que en la pureza del mismo se grave únicamente el valor que se va adicionando en cada una de las etapas de dicho proceso, sin que pudiera -- llegar a convertirse en realidad, pues en esos tiempos -- se le consideraba prácticamente inoperable.

Después de varios intentos frustrados, no es sino -- hasta el año de 1954 cuando en Francia se logra instau-- rar un sistema impositivo tipo valor agregado (Ley del -- 10 de abril de 1954), llevando consigo como propósito -- esencial el aspecto económico; aumentar la recaudación --

fiscal, pretendiendo aleatoriamente suprimir el efecto - en cascada del sistema fiscal anterior.

El tratadista francés Jacques Desmyttere manifiesta en su estudio, "L' Imposta Sul Valore Aggiunto in Francia", que el impuesto al valor agregado constituyó en Francia el 55% de los ingresos fiscales en el año de 1956, mientras que el impuesto anterior, en 1938, constituyó el 10% de los mismos.

Estos resultados han provocado que infinidad de países se hayan definido por su adopción, convirtiéndose de esta manera en el primer impuesto supranacional de la época contemporánea; queriendo dejar bien claro que esto no implica que los sistemas tributarios no sean automáticamente transferibles de un país a otro.

Para reafirmar lo aseverado en párrafos anteriores, creo oportuno mencionar una frase del economista inglés Adam Smith: "no hay arte que un gobierno aprenda de otro con mayor rapidez que el de sacar dinero de los bolsillos de la gente".

El mayor auge del impuesto al valor agregado se pre

senta entre los países que junto con Francia son fundadores de la Comunidad Económica Europea: Alemania (1968), Holanda (1969), Luxemburgo (1970), Bélgica (1971) e Italia (1973); motivados por el intercambio comercial entre ellos, pretendiendo que el mismo no fuera dispar y, tratando de evitar la competencia desleal.

Esta implantación se ha llevado a cabo en otros países de Europa, Africa y América, con diferentes tasas y modalidades, pero con los mismos efectos.

La implantación del impuesto sobre el valor  
agregado en México

En el año de 1948 fue instaurado en México el impuesto sobre ingresos mercantiles, promulgado a través de una Ley Federal para el efecto que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1947, teniendo como finalidad principal erradicar dentro del sistema impositivo mexicano, el impuesto del timbre y las alcabalas y patentes sostenidas por las entidades federativas.

Dicha iniciativa surgió de la Tercera Convención Na

cional Fiscal, celebrada en el mes de octubre de 1947;- en donde la Asamblea pretendía establecer un impuesto al consumo, pero que según la misma: en virtud de la -- falta de educación fiscal del pueblo; la carencia de da tos estadísticos acerca de la economía del país; del -- desconocimiento de sistemas tributarios y; de la falta- real de un padrón de causantes; decidió "establecer tem- poralmente" un gravamen sobre las ventas, que realmente vino a ser un impuesto sobre las ventas disfrazado, --- puesto que el mismo estaba incluido en la operación; en donde el sujeto de derecho era el comerciante o indus- trial y el sujeto de hecho, el consumidor de los bienes o servicios; siendo el primero realmente un retenedor,- con la obligación de efectuar el entero y, el segundo - quien verdaderamente soportaba el pago del impuesto.

Este impuesto resultó no ser lo que en verdad se - pretendía, al demostrar llevar en sí inmersos los si--- guientes inconvenientes, principalmente:

- Ser un impuesto con efectos piramidales.
- Facilitar la evasión fiscal.

Motivado por lo anterior y debido a la divulgación y resultado favorables que tuvo en los países de occidente el modelo francés del valor agregado, en México se comienzan a realizar investigaciones y estudios a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a finales de la década de los sesenta, para llegar a concluir con su aceptación por el Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1978, empezando a surtir efectos a partir del día primero del año de 1980.

C A R A C T E R I S T I C A S   Y  
E L E M E N T O S   D E L   I M P U E S T O  
A L   V A L O R   A G R E G A D O

a) Características

Para continuar, nos internaremos a examinar las características de este sistema impositivo, tocando en primer término las ya señaladas en las diversas formas de propaganda que para el efecto se ha difundido con el fin de hacer incursionar este nuevo impuesto en nuestro país, para posteriormente pasar al análisis y a la crítica de cada una de ellas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en algu--

nas de sus publicaciones, "Viva el Cambio-Reforma Fiscal", - señala como principales características del impuesto al valor agregado las siguientes:

- "Es indirecto porque sus efectos no se reflejan en la economía del contribuyente".<sup>3</sup>
- "Impuesto a las ventas, o sea, que grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento e importación de bienes o por la prestación de servicios.
- Indirecto porque se traslada al consumidor o usuario de servicios el monto equivalente del impuesto.
- De carácter general, en virtud de que se aplica a todos los bienes o servicios gravados por la ley.
- No acumulativo, ya que sólo grava el valor que se agrega en cada etapa de producción o comercialización sin incluir el propio impuesto, evitando el efecto acumulativo que tenía el impuesto sobre ingresos mercantiles. Asimismo, el consumidor estará en posibilidad de conocer en forma exacta el impuesto -

<sup>3</sup> "El ABC del IVA".

total que se le traslade.

- Neutral, 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 comercialización.
- Una sola tasa general que es del 10%, con excepción de la que se aplicará en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice y Centroamérica, y en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y Baja California Sur, - que será del 6%".<sup>4</sup>
- Dificulta la evasión por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en las diversas etapas de la producción o comercialización, lo que se traduce en un autocontrol de los contribuyentes".<sup>3</sup>
- Promueve la exportación y hace más competitivos los productos nacionales con los extranjeros.

<sup>4</sup>"Preguntas y Respuestas en torno al Impuesto al Valor --- Agregado". p.12.

En resumen, nos dicen que se trata de un impuesto a las ventas, indirecto, de carácter general, que grava todas las etapas, no acumulativo, neutral, que iguala cargas fiscales de productos importados en relación con los nacionales, que desalienta y dificulta la evasión y que es fácil de administrar.

Impuesto a las ventas, indirecto y de carácter general

Ubiquémonos en primer término en estos tres puntos, ya que se encuentran muy relacionados entre sí.

a) Se habla de que es un impuesto a las ventas, pero el hecho de que la base imponible, o sea, el parámetro con el cual se calcula el tributo en definitiva, es el precio de venta al consumidor final, estamos en realidad enfrente de un verdadero y propio impuesto sobre el consumo, aunado a que el consumidor es quien realmente soporta la carga impositiva.

Aún más, si lo vemos desde el punto de vista del fisco, observaremos que a través del ciclo económico: producción y distribución, se está recaudando el monto impositi-

vo, que representa la incidencia real de la tasa sobre la venta al consumidor.

b) Se afirma que estamos ante un impuesto de los llamados indirectos, porque se traslada al consumidor y al mismo tiempo no se ve afectada la economía del contribuyente.

En cuanto a lo primero, estamos en completa concordancia, basta ver el inciso anterior; máxime que una venta no lleva implícito un consumo, además de que cabe recordar que en los impuestos indirectos se grava el bien o el servicio, por lo tanto el contribuyente se desconoce, pero sí se sabe que éste será el consumidor.

Por lo que al segundo punto se refiere, cualquier tipo de impuesto se verá reflejado indistintamente en la economía del contribuyente, ya que la única forma de que esto no sucediera, sería el que los bienes, servicios o ingresos estuvieran fuera de todo gravamen. Lo que sí, en un momento dado se podría anteponer a cualquier tipo de impuesto, será el que se refleje en mayor o menor grado que el que antecede o con el que se le pretenda comparar.

Con el objeto de no agotar temas ya considerados en otros capítulos, y aceptando de momento que el sujeto del impuesto al valor agregado es realmente el que la Ley indica, pensemos si existiría o no repercusión económica en un comerciante que realice todas sus operaciones de venta al contado, y en otro que por el contrario las efectúe a crédito; nos encontraríamos ante dos sujetos que verían afectada su economía, pero en distintas direcciones, pues mientras que el primero se vería beneficiado por un financiamiento, el segundo estaría obligado a proporcionar dicho financiamiento, resultando perjudicado en su disponibilidad inmediata.

c) Si por otro lado, se gravara como la Ley menciona, el ingreso total originado por cualquiera de los objetos que la misma marca, estaríamos ante un impuesto de tipo directo, pues el gravado no sería el bien o el servicio, sino el ingreso, que insistimos, es uno de los factores a tomar en cuenta para la clasificación de los impuestos.

#### Generalidad y equidad

Incursionemos ahora en el ámbito de la generalidad y-

la equidad. Al incluirlas como características principales del impuesto al valor agregado, las autoridades se apoyan en que este impuesto es aplicable a todos los bienes y servicios gravados por la Ley y por igual forma a todos los contribuyentes.

Pues bien, como prefacio al análisis de lo plasmado, diremos que en la práctica resulta ser todo lo contrario: no es general, ni es equitativo.

Y, por qué no lo es? Simple y sencillamente por lo siguiente: existen bienes y servicios que la Ley grava, de los cuales se exentó del pago del impuesto a los empleados que laboran en el sector público (burocracia) y paraestatal. Dicha exención se concretiza a través de los comercios establecidos para tales empleados, ya sea por medio de tiendas oficiales o sindicales. La exención se extiende a todos los bienes o servicios que son enajenados en ese tipo de instituciones.

Lo mismo sucede con la prestación de servicios independientes, en los cuales la Ley exenta del pago del impuesto los proporcionados por profesionistas que ejerzan con-

o sin título; convirtiéndose de esta manera en una ley -- elitista.

Con estas dos consideraciones jamás podremos hablar-- ni aceptar que exista generalidad y equidad; aún más, podríamos afirmar que existe equidad, generalidad y transparencia fiscal, si estuvieran ausentes las exenciones y -- los tratamiento que la Ley de por sí otorga y los que han quedado establecidos en los decretos que para el efecto-- han sido publicados en el Diario Oficial de la Federación y aquellas circulares que no se publican y que benefician a determinados sectores, o bien, si las exenciones fueran realmente verdaderas excepciones.

#### Neutralidad y no acumulación

Veremos ahora que sí nos encontramos ante un sistema impositivo de los no acumulativos, debido a que en cada -- una de las etapas del proceso económico sólo se grava el-- valor que se va agregando a los bienes o servicios de que se trate, encontrándonos a la vez con un gravamen en que-- el contribuyente estará en posibilidad de conocer el to-- tal del impuesto que está causando, propiciado ésto por --

la no acumulación.

Esto significa, que independientemente de los pasos que tenga que seguir un producto para llegar a las manos del consumidor, éste siempre pagará el 10 o el 6% de impuesto sobre el precio de la venta, de acuerdo a la zona donde se cause la obligación; sin que en este último se encuentre incluido un pago de impuesto sobre impuesto; pero también es importante hacer notar que mientras pase -- por más manos un producto, más se encarecerá, repercutiendo irremediabilmente en la economía real del contribuyente, porque al agregársele más valores innecesarios a un producto, aunque la tasa no se modifica, el importe sí, -- sucediéndose un aumento cuantitativo de gran significancia, sin existir a la par alguna modificación cualitativa

#### Administración y control

Efectivamente, el impuesto al valor agregado mediante su aplicación nos ayuda a conocer de manera inmediata su monto, o lo que es lo mismo, su cuantificación es pronta; coadyuvando también a determinar con relativa facilidad la utilidad real del ente económico, pudiéndose resol

ver en forma paralela el control de las imposiciones directa e indirecta.

Por otro lado, su aplicación se hace más complicada y crea la necesidad de implantar un sistema contable más sofisticado. Principalmente en la etapa de su implantación es cuando también se incurre en costos extraordinarios, ya que los sujetos de la Ley tienen que realizar las siguientes actividades: Reorganización administrativa, contable y financiera; adecuar los sistemas y políticas de compra-venta, rotación de inventarios y costos; entre las de mayor trascendencia.

Uno de los elementos dignos de tomarse en cuenta en la imposición de un tributo es el establecimiento de la tasa, puesto que para el contribuyente es un hecho de mucha trascendencia, ya que se trata de la renta que habrá de enterar al fisco. El impacto psicológico que causa el esclarecimiento de ella se ve reflejado en la invitación inmersa que se hace a la evasión.

Mucho se ha hablado e incluso se ha llegado a establecer por las autoridades hacendarias en nuestro país,-

en el sentido de que el impuesto al valor agregado es un sistema impositivo que propicia el autocontrol de los --- "contribuyentes", y que por consecuencia no conllevará un aumento o incentivo a la evasión, sino por el contrario, que la dificultará.

Las personas físicas o morales y las unidades económicas, para poder efectuar el acreditamiento del impuesto pagado en las compras, contra el impuesto trasladado en las ventas, deberán contabilizar y comprobar, o demostrar que han pagado el impuesto sobre las facturas de compra; por lo tanto se presume que para poder darse la evasión, tendría que existir un común acuerdo entre los eslabones del proceso económico, presunción mal apoyada, pues la -- evasión puede presentarse de diferentes maneras.

Consideremos que un comerciante al menudeo adquiera un bien por un valor total de \$ 1,000.00, y a cambio no le entregan la factura correspondiente que ampare la compra. Posteriormente le agrega al bien un valor total de \$ 500.00; entonces al efectuar la venta al consumidor final, en caso de facturarlo, lo haría de la siguiente manera:

FACTURA DE VENTA	
Valor del bien	\$ 1,500.00
I V A	<u>150.00</u>
Total	<u><u>\$ 1,650.00</u></u>

Y, en el momento de presentar su declaración, lo haría de esta forma:

DECLARACION	
IVA por pagar	\$ 150.00
IVA por acreditar	<u>0.00</u>
Entero mensual	<u><u>\$ 150.00</u></u>

Tomando en cuenta que la hacienda pública no deja de percibir el impuesto correspondiente, la evasión no exis-

te, quedando además demostrado que el verdadero causante es el consumidor, y él es quien menos posibilidades tiene de efectuarla; pero a la vez es cierto que los actos evasivos sí se suscitan, existiendo como posibles consecuencias en el presente ejemplo, las siguientes:-

- 1) Quien le vendió los bienes al comerciante, pudo haber incluido en el precio de venta el impuesto al valor agregado a causar, presentándose entonces el acto evasivo que es tipificado como un fraude fiscal, mismo que difícilmente va a ser descubierto, ya que al no elaborar factura por la venta, no queda evidencia de la transacción; aparte del encarecimiento del producto.
  
- 2) Recordando que bien considerado el impuesto al valor agregado no es otra cosa que operar un impuesto único sobre el consumo, en forma fraccionada para fines fiscales, o sea que es una forma de financiamiento para el Gobierno Federal al ir cobrando el impuesto por partes y no tener que esperar hasta que se cierre el ciclo económico, lo que acontece es que el gobierno deja de obtener -

el financiamiento al afectarse el proceso de captación.

Independientemente de los supuestos que anteceden y de la teoría del impuesto al valor agregado, la práctica nos ha demostrado otra situación: existen infinidad de empresas que no elaboran facturas amparando las ventas que realizan; trátase de bienes o servicios, siendo más común esta práctica en los prestadores de servicios, además de las facilidades que se les proporcionan también a los causantes menores para efectuarla.

Como colofón, considero prudente en este momento hacer dos señalamientos que revisten singular importancia:

- a) El consumidor no tiene ningún interés en que el impuesto le sea señalado en la factura separadamente del precio, ya que no podrá efectuar ningún acreditamiento, y si ésto le significa pagar menos, mucho mejor para él.
- b) Si quien opera el impuesto es honesto, por consecuencia detendrá el proceso de evasión.

Tampoco es conveniente dejar de reconocer que las -- evasiones pueden ser descubiertas, porque todas llevan en sí implícitas la posibilidad de serlo; no siendo el caso tratar de demostrarlo, sino hacer notar que de cualquier manera el hecho jurídico se desarrolla.

Otro de los recursos de que se han valido los evasores, es el crear empresas fantasmas con la finalidad precisa de inventar gastos para disminuir utilidades y obtener los consabidos beneficios. Casos al respecto han sido detectados y dados a conocer a través de los diversos medios de difusión, acontecidos tanto en el sector público como en el privado, pero que para los efectos de este trabajo consideramos intrascendente el tener que mencionar algunos de ellos.

Así podemos concluir que no existe autocontrol, porque el contribuyente, que es el consumidor, ni siquiera esta oportunidad tiene.

#### Promoción de exportaciones

Uno de los principales argumentos que sustentan la -

puesta en práctica de un impuesto tipo valor agregado, es tá basado fundamentalmente en afirmar que se crean condiciones de concurrencia en el mercado internacional, al -- desgravarse totalmente aquellos productos dedicados a la exportación, con el objeto de obtener una transparencia - fiscal en las relaciones internacionales de comercio, pro curando llegar a cumplir con los principios de equidad y neutralidad.

Con lo anterior se persigue lograr aumentar las ex-- portaciones lo mayor posible, buscando así nivelar la balanza comercial al incrementar el ingreso de divisas por este concepto.

Pero no basta el implantar modernos sistemas imposi-- tivos para a través de ello obtener la mejor de las acogi das en el mercado internacional. Mucho más importante es el desarrollar en primer término nuestra tecnología para poder ofrecer artículos de mejor calidad y a menor costo, antes de imitar sistemas de países que se encuentran en - condiciones mucho más favorables que el nuestro.

A continuación, se presenta un cuadro en donde se --

muestra la concurrencia que ha tenido México en el mercado internacional desde 1978 hasta 1981, dándonos cuenta a través de él que, lo que más exportamos son productos primarios, resaltando dentro de ellos el petróleo, que en 1978 representó el 32% de nuestras exportaciones, contra el 69% que significó en 1981, conservándose en los demás productos un comportamiento semejante durante los 4 años, resaltando así el indicativo de que la implantación del gravamen que nos ocupa, en nada o si acaso en poco ha beneficiado este rubro tan importante en la economía de los pueblos que es la exportación.

EXPORTACIONES POR PRODUCTOS

( DÓLARES )

PRODUCTOS	A		Ñ		O		S	
	1978		1979		1980		1981	
	IMPORTE	%	IMPORTE	%	IMPORTE	%	IMPORTE	%
Petróleo (aceite crudo)	1,786'968,801	32	3,859'008,381	44	8,852'053,529	61	13,411'641,225	69
Café y especias	404'291,836	7	598'065,886	7	448'022,573	3	345'334,376	2
Legumbres y granos	288'971,243	5	435'443,981	5	407'017,320	3	501'020,323	3
Productos del mar	173'769,153	3	370'558,909	4	404'200,034	3	360'263,168	2
Productos químicos	156'588,333	3	232'407,533	3	254'558,792	2	313'155,866	1
Minerales	60'204,356	1	113'502,898	1	226'390,431	1	363'260,264	2
Subtotal	2,870'793,722	51	5,608'987,588	64	10,592'242,679	73	15,314'695,222	79
Total exportado	5,652'226,242	100	8,790'927,509	100	14,593'966,045	100	19,399'926,219	100

FUENTE: IMCE. Reporte 1 de exportaciones ( 1976/1981 ).

b) Elementos

En este ordenamiento como en cualesquier otra relación tributaria, existen como mínimo cinco elementos fundamentales que la integran:-

- 1) El objeto
- 2) El sujeto
- 3) La base
- 4) La tasa, y
- 5) El plazo para su presentación y/o cumplimiento

Para tratar de facilitar nuestro análisis, nos enfocaremos a ver en forma conjunta al objeto y al sujeto de la Ley, ya que así son tocados por ella.

La Ley del impuesto al valor agregado, en su artículo 1º a la letra dice:-

"Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que, en territorio nacional, relicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios".

Hasta aquí, ya encontramos ubicados al sujeto y al objeto de la Ley; en donde el objeto de la misma son: la enajenación de bienes , la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios. En tanto que el sujeto es la persona física o moral y las unidades económicas que realicen estos actos.

Con el espíritu de la propia ley, y con las características tan vituperadas en relación a la misma, se presenta una contradicción real con relación a la práctica.- Esta afirmación se encuentra sustentada por las siguientes apreciaciones!-

- a) El sujeto que adquiere un automóvil, no enajena, le enajenan.
- b) El individuo que hace uso de los servicios de un trabajador independiente, no es un prestador de -

servicio, sino un receptor de los mismos.

- c) La persona física o moral arrendataria de un bien no otorga el uso o goce del mismo, sino que se lo otorgan.

Pero quienes realmente efectúan el pago del impuesto son precisamente los sujetos gramaticales a que nos referimos en los tres incisos anteriores, que en traducción no es otro que el consumidor, contrario a lo que la Ley preceptúa.

En todo caso sería más prudente reconocer a la persona física o moral y a las unidades económicas, como sujetos pasivos, a diferencia de los consumidores, quienes serían los sujetos activos. En donde el primero de ellos -- tiene como obligación la retención y entero del impuesto ante el fisco, en tanto el segundo, es el obligado al pago del mismo: el contribuyente.

En este momento, pasamos a abordar los elementos concurrentes en la determinación del importe propenso al impuesto al valor agregado: base y tasa.

El sujeto pasivo es el obligado de retener y enterar

el impuesto, pero sobre qué base deberá hacerlo ?

Esta determinación tiene lugar en "los recintos legislativos", en donde debe estudiarse qué importes de la operación quedarán sujetos a gravamen, de conformidad con el objeto por el que se presente la relación jurídica. Aquí es donde el legislador, cuando de él provienen las iniciativas, decide en forma arbitraria qué monto se va a ver -- afectado, o por qué monto se va a afectar al contribuyente. Para el impuesto al valor agregado, se ha decidido que la base para calcular el mismo, deberá ser el importe pactado en la operación origen de la relación contractual, adicionado de todos los gastos e impuestos ocurrentes en ella, - sustrayendo el monto de los descuentos, rebajas o bonificaciones, que en dichos actos se acuerden.

Por lo que se refiere a la tasa, ésta, en igual forma se establece siempre de una manera arbitraria, pero aunque ésto suceda, los estados tienen un gran problema para determinarla, ya que no deben crear premisas para que la recaudación fiscal se vea disminuida, sino por el contrario, los ingresos por el nuevo impuesto deberán ser superiores a los obtenidos por el precedente, cuidando a la vez el --

efecto psicológico que el cambio provoca en los causantes.

Sería impropio olvidar que en la exposición de motivos enviada al Congreso de la Unión por el Ejecutivo, con la finalidad de que fuera aprobado el nuevo sistema fiscal en una de sus partes dice:-

"Para lograr una recaudación equivalente a la actual del impuesto sobre ingresos mercantiles, el nivel de la ta sa tendría que ser superior a 10% sobre valor agregado de los bienes y servicios considerados.

Sin embargo, la Iniciativa propone que la tasa del im puesto sea del 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y 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 el co mercio".<sup>5</sup>

Según datos extraoficiales, mediante el impuesto sobre ingresos mercantiles se recaudaron en el año de 1979 -

<sup>5</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, Reglamento y disposiciones conexas 1980". Viva el Cambio.- Reforma Fiscal.- - Marzo de 1980.- S.H.C.P. México.

la cantidad de \$ 65,000 millones aproximadamente, mientras que en declaraciones del Secretario de Hacienda y Crédito Público, vertidas para el periódico Excelsior del día 28 de noviembre de 1979, se informó que se tenían programados ingresos por concepto de valor agregado para el año de --- 1980 por \$ 80,358 millones. Y, para el año de 1982 se han presupuestado la cantidad de \$ 211,700 millones, pudiéndose deducir dos situaciones:

- 1) Se ha suscitado un gran incremento en los ingresos fiscales por la entrada en vigor del impuesto al valor agregado, o
- 2) El índice inflacionario es mayor a las cifras oficiales que se manejan.

T R A T A M I E N T O

C O N T A B L E

a) Consideraciones generales

Ya se señaló anticipadamente que colateralmente con la entrada en vigor del impuesto al valor agregado, la ley que lo sustenta obligaba a los sujetos que contempla a llevar registros semejantes a los que indica la Ley del impuesto sobre la renta, lo que ayudaría a conocer con relativa prontitud y en un momento determinado, el monto a que la entidad se encuentra afecta por este moderno gravamen; pero que esto conjuntamente implicaba el tener que modificar los sistemas contables ya establecidos, por unos más -

sofisticados, y que a consecuencia de ello resultarían aumentos significativos en los costos de operación, fundamentalmente en sus inicios, pues no hay que olvidar que con los avances de la tecnología, ya son bastantes las empresas que se han sumado a la adaptación de sistemas de registro mecánico directo e incluso computarizado, teniendo enrazón de ello que actualizar los programas que los alimentan, debido a que mientras con el impuesto sobre ingresosmercantiles, las adquisiciones de insumos se registraban afectando el costo por el importe total amparado en la factura, incluyendo el impuesto, ahora se deberá tener la observancia de no afectar los costos por el importe correspondiente al impuesto al valor agregado, estando además obligados por dicho ordenamiento, a presentar por separado lo que se refiere a este tributo.

Además de las anteriores adaptaciones, se crea la necesidad de capacitar al personal que se encontraría inmiscuido en el control contable; se tuvieron que hacer algunas modificaciones a determinados formatos y se realizaron reformas administrativas.

Procurando no dejar lagunas al respecto, a continua---

ción transcribimos la obligatoriedad que se marca en cuanto al aspecto contable, en los ordenamientos relativos, en el capítulo referente a las obligaciones de los contribuyentes:

La fracción I del artículo 32 de la Ley del impuesto al valor agregado, a la letra dice: "Llevar los libros de contabilidad y registros que señale el reglamento y efectuar, conforme al mismo, la separación de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto, de aquéllas por las cuales esta ley libera de pago, así como aquellas por las que proceda acreditamiento de las que no den lugar a este derecho".

En función de lo transcrito, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 46, en una de sus partes dice:-

"Los contribuyentes para efecto de acreditamiento registrarán por separado el impuesto correspondiente de la siguiente forma:-

I.- El que les hubiera sido trasladado y el que hayan pagado en la importación, correspondiente a la -

parte de sus gastos e inversiones, identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que se deba pagar el impuesto, así como aquellas enajenaciones de productos destinados a la alimentación humana por las que no se deba pagar el impuesto y a las que se refieren los artículos 13 y 30 de la ley.

II.- El que les hubiera sido trasladado y el que hayan pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, a excepción de aquellas enajenaciones de productos destinados a la alimentación humana y a las que se refieren los artículos 13 y 30 de la ley.

III.- El que les hubiera sido trasladado y el que hayan pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones que no puedan identificar en los términos de las fracciones anteriores. Asimismo, llevarán el registro de los descuentos, bonificaciones o devoluciones que el contribuyente otorgue o reciba, y el del impuesto que se cancela o restituye, según sea el caso".

En términos generales, se debe efectuar la separación de las operaciones por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado de aquéllas por las que se esté liberado del pago, así como también dependiendo de la tasa que causen y de su operatividad para efectos del impuesto sobre la renta.

De esta manera se considera que para cubrir los requerimientos legales y tratando de evitar al máximo que exista un registro para el control netamente contable y otro enfocado exclusivamente al aspecto fiscal, por la duplicidad del trabajo, tiempo y costo que ello implica; sería suficiente realizar las siguientes adecuaciones contables:-

- 1) Crear paralelamente, una cuenta de activo para el registro del impuesto al valor agregado que les ha sido trasladado o pagado en la importación de bienes o servicios, por el que se tenga derecho al acreditamiento y, una cuenta de pasivo para el registro del impuesto que se traslade al cliente, donde por diferencia se obtendrá mensualmente el importe a enterar al fisco.

- 2) Crear conjuntamente con estas dos cuentas, las subcuentas o auxiliares que sean necesarias para la -- clasificación de los registros, tomando en cuenta -- el concepto y la tasa que afecte las operaciones.
  
- 3) Establecer subcuentas o auxiliares en las cuentas -- ya existentes de compras y de ventas, para el registro -- por separado de las operaciones por las que se -- tenga o no derecho a efectuar acreditamiento y si -- son afectas a las tasas del 10, 6, 0 ó exentos, y -- así se tenga el control de colateralidad con lo se -- ñalado en los incisos anteriores.
  
- 4) Establecer dentro de los gastos de operación, una -- cuenta en donde se lleve a cabo el registro del im -- puesto al valor agregado que les hubiera sido tras -- ladado o hayan pagado en la importación de bienes o -- servicios y que no sea susceptible de acreditarse. -- Debiéndose crear las subcuentas necesarias para la -- fácil identificación en cuanto a su deducibilidad o -- no deducibilidad, para efectos del impuesto sobre -- la renta.

b) Aplicación práctica

Procurando presentar con un grado de mayor objetividad las sugerencias que se proponen para poder cumplir con lo dispuesto para el control contable por la Ley y el Reglamento del impuesto al valor agregado, se presenta un pequeño ejemplo, más con el fin expuesto que con el de pretender -- elevarlo a caso práctico.

Para lo anterior referiremos operaciones que supuestamente pueda llegar a realizar una entidad que se dedique a la construcción, tratando de crear cierta complejidad difícil de poder encontrar en la práctica.

- 1) Se importa maquinaria por \$ 10'000, cubriéndose los impuestos de importación y el impuesto al valor --- agregado correspondiente.
- 2) Se adquiere materia prima en el mercado nacional -- (cemento) para la construcción de casas habitación, hasta por \$ 2'500, más el 10% del impuesto al valor agregado.
- 3) Se vende un inmueble destinado para ser utilizado -

en locales comerciales, en \$20'000,

- 4) Se adquiere en el país, varilla para la construcción de edificios para fines comerciales, por un importe de \$ 5'000,
- 5) Se construye una casa-habitación y se vende en \$ 4'000,
- 6) Se proporciona asistencia técnica para la construcción de una presa en Colombia, cobrándose honorarios por \$ 3'000,
- 7) A fin de mes se corre el asiento contable por el acreditamiento.
- 8) Se entera el impuesto dentro de los primeros 20 días del mes siguiente.

BANCOS		CLIENTES		ALMACEN	
6) 3'000,	2'100,	1 3) 22'000,		2) 2'500,	
	400,	8 5) 4'000,			
MAQUINARIA Y EQ.		ACREEDORES DIV.		PROVEEDORES	
1) 11'000,			10'000,	2'750,	2
				5'500,	4

GASTOS DE OPERACION  
IVA NO ACREDITABLE

2) 250,
---------

VENTAS

20'000, (3
4'000, (5
3'000, (6

IVA POR ACREDITAR

1) 1'100,	1'600, (7
4) 500,	
=====	

IVA TRASLADADO

7) 1'600,	2'000, (3
8) 400,	
=====	

SUBCUENTAS O AUXILIARES

IVA POR ACREDITAR  
FRACC. I ART. 46 RIVA

1) 1'100,	1'600 (7
4) 500,	
=====	

IVA TRASLADADO  
TASA 10%

7) 1'600,	2'000, (3
8) 400,	
=====	

VENTAS

TASA 10%

20'000, (3
------------

EXENTOS

4'000, (5
-----------

TASA 0%

3'000, (6
-----------

IVA NO ACREDITABLE

IVA DEDUCIBLE

2) 250,
---------

(1) En este caso nos encontramos ante el pago del gravamen debido a la importación de una inversión para realizar actividades por las que se debe pagar impuesto, quedando por lo tanto incluido dentro de la fracción I del artículo 46 del Reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado, que es donde queda contemplado cuando se tiene derecho al acreditamiento. Es conveniente señalar que la base para calcular el impuesto al valor agregado es el precio pactado, considerando los gastos que originó la operación (impuestos de importación), mismos que a la vez incrementan el costo.

(2) Esta es una adquisición que se efectúa para realizar nuestras actividades por las que no se debe pagar impuesto (exentos); estamos por lo tanto, imposibilitados para efectuar el acreditamiento, pero al mismo tiempo, por ningún motivo deberá de formar parte de los costos de producción. De esta manera se recurrirá a la Ley del impuesto sobre la renta que sí permite su deducibilidad, siempre y cuando el gravamen se pague con motivo de haber efectuado gastos o inversiones que para este último ordenamiento se permita su deducción.

Así se cumple con la premisa del artículo 46, fracción II del Reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado.

Existe además una opción para algunos sectores, que no se encuentra contemplada ni en la Ley del impuesto al valor agregado, ni en su Reglamento y, que consiste en acreditar el impuesto que les hayan trasladado o que hayan pagado en la importación, con motivo de las inversiones y gastos realizados, identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que no debían pagar impuesto, previo aviso por escrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.<sup>6</sup>

Al presentarse este caso no afectaríamos la cuenta de gastos de operación, sino que el registro lo llevaríamos en la cuenta por cobrar "IVA POR ACREDITAR".

Cabe hacer la aclaración que este acreditamiento se realizará solicitando la devolución, no efectuando el acreditamiento directo.

- (3) Se trata de una enajenación o transmisión de la propiedad de un bien que se encuentra gravado por la tasa --

<sup>6</sup> Circular No. 361-A-6374.-S.H.C.P. DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA.- México, enero 15 de 1982.

del 10%, para lo cual se afecta la cuenta por pagar -- "IVA TRASLADADO" y su correspondiente subcuenta, sucediendo una cosa semejante con la cuenta de ventas.

- (4) Nos volvemos a situar nuevamente en la fracción I del artículo 46 del Reclamo de la Ley del impuesto al valor agregado, pues se trata de un impuesto que nos trasladan en una adquisición por la que se tiene derecho al acreditamiento.
- (5) Nuestra ubicación es la enajenación de un bien exento, por lo tanto no se repercute el impuesto al cliente.
- (6) En la exportación de servicios, que también es uno de los giros que puede estar comprendido en una empresa que se dedica a la construcción, éste queda regulado por la tasa cero.
- (7) Se determina el impuesto a favor o a cargo de la entidad, teniéndose en el primer caso, derecho a acreditar se para la declaración mensual siguiente, o a solicitar la devolución y, en el segundo, la obligación de efectuar el entero ante el fisco, durante los primeros 20 días del mes siguiente.

(8) Se concluye el ciclo mensual que la Ley preceptúa.

Con el registro realizado en forma separada, ahora estamos en posibilidad de proporcionar oportunamente la información que sea solicitada acerca del impuesto al valor agregado que nos fue trasladado ó que pagamos en la importación así como también determinar el gravamen acreditable, a la vez de poder facilitar la información relativa al impuesto que repercutimos y trasladamos, y de acuerdo a la tasa que se afectó, independientemente de cumplirse con los requisitos obligatorios.

## I V

### E F E C T O S

Toda causa produce como consecuencia un efecto. Y, la causal del impuesto al valor agregado no queda exenta de esta ley general. Por este motivo, es como ahora nos abocaremos a abordar los efectos que el nuevo sistema de tributación indirecta provoca, enfocándonos preponderantemente en lo que concierne a las repercusiones económicas, políticas y sociales, sin tratar de jerarquizarlas, porque de hecho se encuentran interrelacionadas; pero sí tratando de mostrar un orden, en donde vayamos pasando por las afectaciones, favorables o desfavorables, que repercuten en: el Estado, el sujeto que la ley señala y, el consumidor.

Como un breve prólogo, recordaremos que a través de diversos medios, el gobierno, aparato del estado, se encargó de propalar reiterativamente que contrario a lo que las --- grandes campañas desacreditadoras opinaban en el sentido de que el impuesto al valor agregado era un sistema impositivo inflacionario, nos encontrábamos frente a una forma de tributo antinflacionaria y defensora del salario de los trabajadores, ya que a éste lo desgravaría hasta en un 73%,<sup>7</sup> además de que se iba a sufrir un sacrificio fiscal, en virtud de que con el impuesto sobre ingresos mercantiles, el tributo real oscilaba entre el 12 y el 16%, y al establecerse para este nuevo impuesto una tasa del 10%, se dejarían de percibir ingresos considerables.

Pero, la práctica es la que nos demuestra el grado de autenticidad de la teoría, por lo que procederemos a adentrarnos en nuestro objetivo.

a) Efectos económicos

En algunos otros sistemas impositivos que se clasifican dentro de los indirectos, el fisco percibe el entero objeto de los mismos, una vez que se cumple el ciclo econó-

<sup>7</sup> Periódico "Excelsior". Miércoles 28 de noviembre de 1979.

mico (producción-distribución-consumo), o sea, que la contribución ingresa en las arcas públicas hasta después de efectuada la venta final, mientras que con el sistema de imposición indirecta vigente, el fisco capta recursos en cada uno de los períodos del proceso económico en forma proporcional correspondiente al gravamen total, conforme al incremento de valor que al momento, el bien o servicio ha sufrido, sin tener que esperar a que se cierre el ciclo. Es así como el proceso de captación-distribución del ingreso tiene un avance, que consecuentemente debería redundar en un adelanto en el desarrollo de los presupuestos públicos por programas, al obtener más agilidad el flujo de efectivo, sentando las bases para que la consecución de los mismos se logre de la mejor manera, convirtiéndose el nuevo impuesto de este modo, en una fuente importante de financiamiento del gobierno federal.

Por otro lado, tanto cualitativa como cuantitativamente al entrar en vigor el impuesto al valor agregado el 1° de enero de 1980, los ingresos recaudados por el fisco se incrementaron considerablemente en comparación con los que se recaudaban con el impuesto sustituido, encontrándose --

dentro de las causas, dos de gran peso:-

- 1) El principio de generalidad del tributo y,
- 2) Por el alza en el índice general de los precios.

Al hablar del principio de generalidad del tributo, nos estamos refiriendo al objeto de los impuestos. En el gravamen derogado, el ámbito de acción quedaba únicamente circunscrito a las operaciones de tipo mercantil, mientras que con el sistema que lo sustituye, el ámbito se extiende a las operaciones de tipo civil, concretamente en la mayoría de los rubros que comprende el concepto de prestación de servicios, ya sea que se originen en el interior del país, o bien que se importe; conceptos en los que anteriormente no se contemplaba este tipo de gravamen o si acaso lo contenían. éste no iba más allá del 4%, siendo que ahora se encuentran gravados en un 10% sobre su valor de venta, representando ésto una repercusión económica de importancia, con efectos bilaterales: por un lado, el fisco acrecienta sus ingresos sustancialmente y, por otro, el contribuyente ve afectada negativamente su economía, al tener que sufragar gastos a los que con ante

lación no estaba obligado.

Esta afectación, como observamos, se traduce en mayores ingresos fiscales para el estado; financiamiento de 30 días aproximadamente que se ven obligadas a costear -- las empresas que importan servicios necesarios para el objetivo que persiguen, o que los adquieren de personas físicas o morales con radicación en el país, que es el tiempo promedio que tardan para poder efectuar el acreditamiento contra el impuesto por pagar, y; una disminución en el poder adquisitivo de la población, al verse obligada a desviar recursos que tenía destinados para la adquisición de bienes que satisfagan sus necesidades más apremiantes, en el pago de mayores impuestos.

En lo concerniente en el índice general de los precios, de principio recordemos que la historia ha sido más que elocuente. En todos los países donde se ha introducido un sistema tipo valor agregado, independientemente de que los resultados varían con relación a la estructura económica de cada uno de ellos, el comportamiento ha sido inflacionario: Alemania 2%, Bélgica 4%, Luxemburgo 5%, Holanda 7%, Italia 12%, Brasil 24%, Argentina 40%, Uruguay--

128%.

Con esta observación somera y realista, se hechan por la borda todas las afirmaciones gubernamentales vertidas en la etapa de difusión del impuesto al valor agregado, -- referentes a que esta imposición fiscal no vendría acompañada de una elevación en el costo de la vida. Más aún, si consideramos que nuestra estructura económica en poco o nada se asemeja a la de los países europeos. Y si a lo anterior le aunamos que el sistema impuesto en México se -- acerca más al modelo creado en Dinamarca, nos encontramos que en este país, los precios subieron en los tres primeros meses de implantación del IVA, 6.6%; después de seis meses, 7.3% y al año 12.3%.

A la fecha, ha quedado demostrado un aumento sustancial en el nivel medio de los precios, que debido a la inflación galopante en la que nos desarrollamos, propiciada además por factores como la voracidad de industriales y comerciantes, la falta de información al público en general sobre este tributo; la liberación de los precios de algunos productos; el déficit de la administración pública; la escasez de los productos agropecuarios, entre ----

otros; hacen prácticamente imposible obtener datos confia-  
bles en cuanto al grado de incidencia en el alza de los -  
precios del impuesto al valor agregado.

Todavía más, con la finalidad de que quede bien sus--  
tentada la crítica. A las empresas comerciales e indus---  
triales, buscando facilitarles el cumplimiento de sus ---  
obligaciones para con la ley, con el objetivo fundamental  
"de evitar alteraciones en los precios", el Poder Ejecu--  
tivo Federal decretó la concesión de crédito en inventa--  
rios<sup>8</sup> en impuesto al valor agregado, de 6 y 4% respectiva-  
mente, sobre los inventarios que procedieran de adquisicio-  
nes por las que se hubiere pagado cualesquiera de los im-  
puestos derogados con esta reforma fiscal. Dicho acredita-  
miento trajo como consecuencia una disminución en el cos-  
to de las ventas, lo que a la vez hizo que se incurriera-  
en dos situaciones:--

- 1) La utilidad gravable por el impuesto sobre la ren-  
ta se vio incrementada debido al crédito aludido,-  
provocando una mayor recaudación fiscal por este -  
concepto.

<sup>8</sup> Diario Oficial de la Federación.- Diciembre 7 de 1979.

2) Lo obvio era que al disminuir los costos de venta, disminuirían también en la misma proporción los -- precios de venta, mostrándose un comportamiento an tinflacionario del impuesto al valor agregado; pero ésto en la práctica no aconteció, y en razón de ello hubo un aumento injustificado en los precios, que necesariamente afectó la economía del consumidor; además de incrementarse las utilidades de las empresas y los ingresos fiscales para el estado.

Otro de los aspectos por el que se mencionó bastante, iba a ser más beneficiado con el nuevo tributo, es el de la exportación, puesto que el producto sujeto a ella, queda totalmente exento de cualquier gravamen por la Ley del impuesto al valor agregado, lo que incrementaría consecuentemente el ingreso de divisas al país, obteniéndose un --- efecto económico positivo.

Este beneficio aún no se presenta, como quedó asentado y demostrado en el abordamiento que se hizo en el Capítulo II, ya que nuestras exportaciones corresponden en su mayor parte a materias primas o productos de primera necesidad, que también en el comercio interior se encuentran -

desgravados; incluso en los casos en que se trata de productos procesados, el mayor número de exportaciones corresponde a empresas transnacionales, de quienes por el comercio internacional se obtiene muy poco beneficio, ya que sus utilidades van a parar a los países de donde es originario el capital y, menos beneficio se obtiene, porque sin la exención lo mínimo que se quedaría en el país, sería el importe correspondiente a los gravámenes que afectarían a dichas exportaciones. Con lo anterior observamos que, este nuevo gravamen se convierte en un instrumento cómplice de la fuga de capitales, siendo su efecto contrario a lo propuesto, teniendo como resultado una disminución en el ingreso de divisas, divergiéndose aún más nuestra balanza de pagos.

Este aspecto, característica tan señalada en el sistema al valor agregado, aún no se observa que pueda verificarse en un futuro inmediato, pues lo que en teoría puramente se pensaba, en el sentido de que al verse reducido el monto fiscal impositivo a los productos de exportación a la tasa cero, se mostrarían precios más competitivos hacia el mercado internacional, ha resultado no ser cierto, ya-

que al entrar en vigor el impuesto al valor agregado, se presentó una escalada general de los precios que también afectó a los bienes o servicios sujetos a exportarse, no presentándose hasta la fecha el precio de competencia esperado, independientemente de que como aseveramos en líneas anteriores y aquí reiteramos: el índice de nuestras exportaciones se verá beneficiado sustancialmente, en el momento que produzcamos bienes que sean competitivos en calidad y precio en el mercado internacional.

Otra forma de manifestación de las repercusiones económicas, es la utilidad o el costo de financiamiento que se presenta con la nueva modalidad contributiva, misma - que no difiere más que en el porcentaje con la del tributo de ingresos mercantiles, pues tanto en uno como en -- otro tipo de gravamen, la obligación del sujeto de la -- ley es enterar el monto causado por el objeto de la misma al fisco, a más tardar el día 20 del mes siguiente a -- aquél en que se llevaron a cabo las operaciones, teniéndose como consecuencias financieras las siguientes:-

1) Si las entidades, trátase de personas físicas o - morales, en su intermediarismo en el proceso económico,-

adquieren insumos a través de créditos, obtendrán un financiamiento por el correspondiente impuesto al valor -- agregado, que no desembolsarán sino hasta no haberse vendido dicho crédito; que claro, este financiamiento será menor o mayor, dependiendo de si sus operaciones de venta se realizan de contado o a crédito.

2) Por el contrario, si las adquisiciones de insumos se efectúan de contado, se incurrirá necesariamente en un costo por financiamiento, al tener que pagar de inmediato el impuesto y poder acreditarlo hasta que se realicen sus operaciones de venta. Este costo de financiamiento se verá incrementado, conforme las operaciones de venta se lleven a cabo a crédito, ya que el proceso de acreditamiento financiero se retarda.

Además, en este último caso existen empresas que con la finalidad de disminuir se costo por financiamiento, han incrementado el porcentaje de los enganches iniciales, con la finalidad de considerar de esta manera el impuesto al valor agregado, no otorgando financiamiento -- por este concepto, o bien, han elevado el porcentaje de interés por financiamiento de sus operaciones normales,-

recuperando de esta manera el financiamiento que otorgan por el entero del impuesto al valor agregado.

De cualquier manera, existe un mayor movimiento de circulante: inflación, e independientemente de lo anterior, no se cumple con una de las premisas integrantes de la exposición de motivos de la Ley del impuesto al valor agregado, al colocarse en desventaja a la pequeña y mediana empresa, en relación con la grande, debido a las limitaciones que ellas tienen para poder financiarse.

Desafortunadamente en este caso, los hechos vuelven a ser más convincentes que las palabras: "... una desgravación fiscal nunca ha traído como consecuencia una desgravación en el nivel medio general de los precios de los productos o sectores desgravados; sin embargo, un nuevo gravamen o un aumento del mismo sobre determinados productos o sectores ha traído a conclusión, sin excepción alguna, un aumento en el nivel de los precios".<sup>9</sup>

#### b) Efectos políticos

Aunque éstos y los sociales de alguna forma se en---

<sup>9</sup> Mattiello, Canales Angel A. C.P. - "Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México -

cuentran inmersos en los económicos, intentando ser más -- claros y concretos, consideraremos los de mayor trascendencia, presentándolos de manera enumerativa, pero sin que el orden pretenda otorgarles mayor importancia.

1) Desgraciadamente, en aras de la preservación del sistema, se ha engañado burdamente al pueblo, tratando de hacerle sentir que las modificaciones implementadas redundarán en una mejoría general de las clases, con un mayor -- acentuamiento en las más desprotegidas; argumentando como ya anteriormente esbozamos, que el salario se desgravaría-- al quedar exentos del impuesto los productos de primera necesidad destinados a la alimentación, vestido y hogar, --- siendo que con el anterior gravamen los alimentos también-- se encontraban exentos; tanto en el impuesto sobre ingre-- sos mercantiles, como en el impuesto al valor agregado, se causa impuesto en la adquisición de ropa y calzado y, por-- lo que se refiere a las casas habitación, con el impuesto-- derogado tampoco se cubría contribución. Además de que un-- servicio que por ningún motivo se puede considerar como un lujo, tal como la luz eléctrica, sí se encuentra gravado -- por el tributo al valor agregado, mientras que el impuesto

sobre ingresos mercantiles no la afectaba. Y no es sino -- hasta en el mes de agosto de 1982 cuando se decreta que el gas para uso doméstico queda exento de este nuevo gravamen ya que se encontraba en la misma situación que la energía eléctrica.

2) También se ha pretendido hacer creer que al suprimirse diversos impuestos especiales, desaparecen estas cargas fiscales, cuando lo que en realidad sucede es que la carga fiscal se concentra en un solo tributo, con repercusiones económicas desfavorables, pues los efectos no se reducen, sino que se recrudecen en grado superlativo.

3) Una de las tendencias en el sistema tributario mexicano, es que el mismo se base primordialmente en los impuestos llamados indirectos, por ser los que menos impacto psicológico causan en el contribuyente, proyectándose con lo anterior que en un futuro no muy lejano, el impuesto al valor agregado sustituya en importancia al impuesto sobre la renta.

c) Efectos sociales

Como en un inicio lo mencionamos, las repercusiones -

económicas, políticas y sociales se encuentran muy relacionadas, ya que un efecto económico trae como consecuencia - efectos sociales y políticos y viceversa, por lo que implícitamente el aspecto social ya ha sido abordado; pero también es importante hacer notar que los resultados económicos y políticos, previstos y no previstos, han propiciado una mayor diferenciación de clases, extremándose la riqueza y la pobreza, e intensificando la lucha de las mismas, - al recaer en las clases de menor privilegio el sostenimiento de la economía nacional.

Para evitar que esta consideración se convierta en hipótesis transfigurando el sentido de la aseveración, baste considerar, además de lo ya considerado, dos servicios a los cuales no se les ha ponderado su singular importancia: el consumo de energía eléctrica y el servicio telefónico, - ambos sujetos al gravamen del impuesto al valor agregado.

De acuerdo con las necesidades que dichos servicios - satisfacen, quedan comprendidos dentro de las necesidades - no superfluas, claro mientras su importancia no se desvirtue. El negar esta posición significaría rechazar el avan-

ce de la ciencia y la tecnología y, por lo tanto nos ubicaríamos en la época de la barbarie; significaría además desconocer los derechos humanos; sería limitarnos en cuanto a nuestro desarrollo, tanto desde el punto de vista de uni--dad social como de sociedad en general, máxime que son industrias que se encuentran consideradas como nacional y socialmente necesarias y, que como empresas estatizadas, dentro de sus objetivos de primer orden se encuentra o debe de encontrar contemplado el aspecto captación-distribución de ingresos.

Pero lo más grave de esta situación no concluye ahí,-- sino que principalmente al servicio telefónico se le ha -- considerado como una necesidad elitista, además de que por sendos servicios, en la práctica se ha exentado del pago -- del impuesto al valor agregado a todas las empresas, ya -- sean causantes mayores o menores, al permitir la ley que -- el pago que por este concepto efectúen, lo puedan accredi--tar contra el impuesto que se tenga que enterar en el pe--ríodo que la obligación corresponda, colocando en desventaja al pueblo en general, que sí se ve obligado a pagar este tributo y que por el contrario, como consumidor que es, no tiene oportunidad de acreditarlo.

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

- El impuesto al valor agregado es una contribución de las llamadas indirectas, en virtud de que grava el consumo de bienes y servicios, mientras que las imposiciones directas lo que gravan es el ingreso.
- La ventaja del impuesto al valor agregado en relación con el impuesto sobre ingresos mercantiles, es el no ser acumulativo, eliminando los efectos en cascada, pero
- Contrario a lo supuesto, el impuesto al valor agregado no vino aparejado con una disminución en los precios de venta, al bajar el valor de los inventarios, por la reducción del costo al eliminar el efecto piramidal del impuesto sobre ingresos mercantiles.
- Consecuentemente con lo anterior, el estado y las empresas vieron incrementados sus ingresos.
- El impuesto al valor agregado sí es inflacionario, pues-

con su incursión se presentó una elevación generalizada del nivel medio de los precios, más notoria en sus inicios, pero difícil de su cuantificación por la variedad de elementos concurrentes en este fenómeno económico de actualidad.

- La mayor afectación económica la sufrió el consumidor, verdadero causante del impuesto, viendo reducido su poder adquisitivo.
- El impuesto al valor agregado beneficia a las empresas transnacionales por sobre de las nacionales, con la resultante fuga de divisas, ya que son las empresas que exportan bienes transformados y sus utilidades benefician al capital extranjero.
- Las exportaciones no se han visto beneficiadas por este sistema, ya que el ingreso de divisas sigue dependiendo de la exportación de materias primas.
- Para beneficiar este rubro, habría que poner especial atención en el desarrollo de tecnología, para producir bienes que sean competitivos en calidad y precio en el mercado internacional.

- Se deben efectuar las mayores significaciones posibles a la técnica contable, para evitar caer en sofisticaciones redundantes en incrementos de costos de operación.
- Nos encontramos ante un sistema impositivo elitista, alencaminar los mayores beneficios hacia las clases económicas altas, remarcándose el sostenimiento de la economía nacional en las clases menos pudientes.
- Se agrava la diferenciación y la lucha de clases, colocando en desventaja a obreros y campesinos, de la burguesía y la burocracia.
- Las exenciones deberían ser verdaderas excepciones, enfocadas a beneficiar en mayor proporción a las clases con mayor grado de marginación.
- Queda abierta la duda de cuál será la solución adecuada para que se cumpla con el proceso de captación-distribución del ingreso de una manera justa: ¿ El seguir creando nuevos modelos impositivos ? o, ¿ La formación de empresas de participación estatal, con un enfoque primordialmente social, pero sin olvidar el renglón económico, manteniéndolas en el punto de equilibrio ?.

## B I B L I O G R A F I A

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.-  
Comisión Fiscal.- Comentarios a la Ley del im--  
puesto al valor agregado y a sus modificaciones  
México 1979, 1980 y 1981.

Desmyttere, Jaques.- L' Imposta Sul Valore ----  
Aggiunto in Francia.- Archivo Finanziario.- Vol  
IX.- Padova, 1960.

Diario Oficial de la Federación.- Modificacio--  
nes y disposiciones conexas a la Ley Federal --  
del impuesto al valor agregado.- México 1979 a-  
1982 (varias fechas).

Domínguez Mota, Enrique y Lomelín Martínez, Ar-  
turo.- Ley Comentada del Impuesto al Valor Agre-  
gado.- Dofiscal Editores.- México 1979.

Mattiello Canales, Angel A., C.P.- Los Efectos-  
Financieros, Económicos, Contables y Administra-  
tivos en México, del Impuesto al Valor Agregado  
Editorial I.E.E., S.A.- México 1980.

Phillips, Frances.- El Impuesto al Valor Agrega-  
do.- Asociación de ex-alumnos de la Escuela Su-  
perior de Comercio y Administración.- Boletines  
Nos. 03 y 04.- Septiembre-octubre, 1979.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Comi-  
sión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios.-  
"Conclusiones de la Tercera Convención Nacional  
Fiscal".- México 1965.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Fo-  
lletos de "Viva el Cambio".- Reforma Fiscal.- -  
México 1979 y 1980.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agre-  
gado.

Sellerier, Carvajal Carlos y Cevallos, Esponda-  
Carlos.- Análisis del impuesto sobre la renta -  
1982.- Editorial Themis.- México 1982.