

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

E. N. E. P. ACATLAN DERECHO



"EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

M-0018223

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

DANIEL GUERRERO ZUÑIGA

STA. CRUZ ACATLAN EDD, DE MEXICO

1980



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la memoria de mi padre, que aunque no vio realizados mis anhelos, supe guiarme y conducirme para intentar lograrlos, siempre -- con una esperanza y esmero que como ejemplo y sacrificio suyos, jamás olvidaré.

PROLOGO

El interés académico que en materia fiscal tienen las curses que se imparten en la Universidad Nacional Autónoma de México, centra sus preferencias en ramas de las más desarrolladas o de las que producen un mayor porcentaje de los ingresos del Estado.

La formación del abogado no tiene más que completar la con la aplicación de los principios sistemáticos que sustentan la estructura del Derecho en sus distintas manifestaciones. Posiblemente la razón por la que la literatura jurídica en aspectos como el del Impuesto al Valor Agregado, tenga muy pocas incursiones, sea la reciente adopción, del nuevo sistema de imposición por las Autoridades Federales.

No es extraño, pues, que los causantes de los impuestos y aún sus representantes legales o mandatarios, reflejan falta de comprensión en la materia, aunque bien puede reconocerse aquí también que aparecen personas que tramitar sus asuntos a su leal saber y entender, con todas las consecuencias naturales: resistencia de la rutina, consultas constantes a las oficinas administrativas sensación de desamparo y hasta de injusticia cuando se producen resoluciones que afectan en algún grado sus intereses y que no saben si pueden, ni en que forma combatir. Este es el panorama, no por cierto exclusivo, que se vive en el trato diario entre el Estado y sus contribuyentes, ahí donde la realidad hace más necesaria la vigencia del Derecho y donde con mayor vigor debe hacerse recordar que las leyes, más -

que para los abogados y para los expertos, están destinadas al pueblo, a esa gran mayoría de la que formamos parte. Ha de fomentarse el ánimo de servir a los gobernados, si se quiere un aumento real y efectivo de la eficacia de la Administración Pública, si esas son las condiciones en que se desenvuelve.

El ámbito en que se desenvuelve la Hacienda Pública no se debe limitar al establecimiento y recaudación de los impuestos sino que entrañará, también, la necesidad de encauzar estrechamente relaciones de comprensión entre el Fisco y los Contribuyentes. Los medios para lograr este acercamiento pueden ser múltiples, pero fundamentalmente estriban en la labor orientadora que las autoridades hacedoras han venido desarrollando a través de un vasto plan editorial que comprende no sólo la publicación de las leyes fiscales vigentes, sino también la de todas aquellas disposiciones relacionadas con la actividad fiscal del Estado.

No basta para alcanzar este propósito la mera exposición, con mayor o menor profusión, de los materiales legislativos relativos a cada tributo, si este trabajo de pretendida utilidad no cumple una función social, que pueda resumirse en la aplicación más eficaz de esas disposiciones, por parte de los funcionarios de la administración pública, para desterrar, en la medida de lo posible, los criterios puramente burocráticos que pudieran imperar al margen de la ley; en la certeza y seguridad que permita a los causantes realizar sus actividades alejados del temor a la arbitrariedad y la injusticia, y en la necesidad de que todas esas ordenamientos se estudien y analicen en debida forma por los juristas, para asegurar, mediante una-

sistematización completa de las normas financieras, la integración del derecho tributario mexicano.

Las normas tributarias pueden adolecer de defectos, pero pretenden, en mayor o menor medida, modificar el orden social para lograr una mejor distribución de los recursos nacionales. Su interpretación y aplicación por los órganos facultados por la Constitución para revisar los nuevos hechos jurídicos o económicos, no puede estar alejada de la realidad social para evitar que se desvirtue el valor de los principios contenidos en ellas.

No ofrece duda para la administración pública que el conocimiento de las leyes tributarias permitirá, en gran medida, el respeto de los derechos del individuo por el Estado y el disfrute por parte de los contribuyentes de los bienes que legítimamente han adquirido.

Las autoridades hacendarias, atentas al creciente desarrollo económico de México y, conscientes también de la necesidad de proveer al Estado de mayores medios de acción que permitan, a base de recursos nacionales, el desarrollo adecuado de los programas que le atañen en este desenvolvimiento, han incorporado diversas reformas que, a la vez que habrán de permitir un mayor ingreso logran una distribución de la carga fiscal más justa.

Como una consecuencia de estos principios la reforma tributaria se ha estructurado en tal forma que ha hecho posible una mayor observancia del principio de uniformidad en la imposición. Así se observa que las reformas gravan ya importantes renglones, como los intereses y el rendimiento de valores financieros, las rentas de inmuebles urbanos, allegándose en esta forma al Estado recursos excedentes en poder de un grupo de población favorecida con es

ta emisión.

De esta manera, el ingreso adicional que se obtendrá habrá de beneficiar indudablemente, a través del gasto público, a grupos de población que aún requieren mayor atención a sus necesidades, puesto que, la mayor parte del presupuesto federal, se canaliza a inversiones de fomento económico y obras de beneficio social.

Es también digno de mencionarse que la reestructuración de nuestro sistema impositivo no tuvo como objeto primordial procurar mayores ingresos fiscales elevando la tributación, si no de gravar; como antes expresé, diversos sectores de población con mayor capacidad contributiva, pero no en forma aislada, como se había venido haciendo, sino en forma permanente.

A la vista del mundo entero, nuestro país está experimentando un cambio muy importante. Después de atravesar por una etapa difícil, la economía empieza a consolidarse, y, además, el descubrimiento de nuevos recursos energéticos coloca a México, súbitamente, en un apuro ante las grandes potencias mundiales, lo que nos obliga a dialogar con ellas en el mismo idioma.

Los mexicanos no podemos ignorar todo esto y debemos entender que nuestro crecimiento económico como país en desarrollo es al mismo tiempo una gran unidad y una obligación. Pero para que este crecimiento sea sólido, para que realmente nos beneficie a todos, debe encauzarse con un claro sentido de la proporción y de la justicia social.

Porque un país, al igual que un cuerpo humano, requiere del desarrollo sano de todas las partes que lo integran. De otra manera sólo estará experimentando un fenómeno que, tarde o temprano, le dañará gravemente.

Desarrollar nuestro potencial económico sin atender - nuestros contrastes tan marcados en el plano socioeconómico, será, tan vano como construir un enorme edificio sobre cimientos de paja.

La gran preocupación del gobierno federal debe ser, - la de, lograr que cada sector, que cada persona, deje de - guiarse por una visión parcial e individual, que forzosamente es limitada, y ejerza su derecho a realizarse plenamente, partiendo de una clara visión de conjunto, porque - sólo así estará construyendo sobre bases firmes.

Para cambiar las medidas de un país no puede ser un - simple acto de autoridad. Para cambiar se requiere el apoyo de todos los ciudadanos, ya que no hay ley, por más adecuada y necesaria que sea, que pueda aplicarse por sí sola.

El desarrollo de nuestro país ha exigido reformas importantes en sus estructuras políticas y administrativas - que, necesariamente, exigen también la modernización de - nuestro sistema impositivo.

La Reforma Fiscal aprobada por el Congreso de la Unión que fue publicada en diciembre de 1978, comprende medidas - que nos benefician a todos porque nos encauzan hacia una - sociedad más justa, fomentan la producción y con ella la - generación de empleos y nos permiten exportar nuestros productos a los mercados internacionales a precios más competitivos.

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.

El Impuesto al Valor Agregado que se propuso por iniciativa presidencial, 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 sólo 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 llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

El análisis que intento hacer, de la Ley de la materia es un sencillo ensayo, de una de las más destacadas referencias en materia fiscal, que se la implementase, en los últimos años intentando proyectar lo que consideramos su núcleo y su razón; la dinámica tributaria en sí.

La experiencia de ustedes, señores del Jurado, sus conocimientos, pero sobre todo su madurez profesional, no llamarán en este trabajo más que el esfuerzo personal de estructurarlo. Buscando con éste, el conocer en forma profunda y científica, la política tributaria de nuestro país, y no nada más, cumplir con el requisito burocrático de la titulación.

CAPITULO I

DIVERSOS TIPOS DE IMPOSICION

A) GENERALIDADES

Los antecedentes de los sistemas impositivos, son innumerables, pudiendo encontrar en cualquier cultura antigua, formas de tributación, que se antojan como los géminos de los impuestos contemporáneos. Con el progreso de la Ciencia de las Finanzas y de las necesidades de los Estados, todos estos tipos de impuestos, se han ido adecuando, dando como resultado, los modernos sistemas de imposición a la vez que han depurado y desechado formas obsoletas de recaudación.

"Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos; impuestos directos e impuestos indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo.

De acuerdo con el primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, al verdadero contribuyente; suprimir a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confundan. Por el impuesto indirecto el legislador no grava desde luego al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y --

pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a su-
biendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. (1)

De acuerdo con estas definiciones, se pueden clasifi-
car entre los impuestos directos, el impuesto sobre la ren-
ta, y de los indirectos, tales como el IVA, pues repercute
en el consumidor final.

Desde el punto de vista administrativo, los impuestos
directos son los que recaen sobre las personas, la pose-
sión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones nor-
males y permanentes, son más o menos estables y pueden per-
cibirse según listas nominativas de causantes. Los impues-
tos indirectos, al contrario, son percibidos con ocasión -
de un hecho, de un acto de un cambio aislado, accidental, -
no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

De acuerdo con este criterio son impuestos indirectos,
por ejemplo, el ISIM -resientemente derogado- y el IVA.

La existencia de estos criterios, dificulta en muche-
la clasificación de los impuestos.

"Teniendo en cuenta, las distintas posiciones doctri-
narias debemos dejar claro, que ningún sistema tributario-
puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos,
sino que, por el contrario, deberán establecerse combina-
dos los dos tipos. Un ejemplo histórico de exclusión de una
de estas categorías de impuestos, tuvo lugar inmediatamente
después de la Revolución Francesa; las finanzas públicas se
reorganizaron sobre la base de impuestos directos: territi-
orial, mobiliario, patentes, conservándose algunos indi-
rectos, como registro y aduanas, pero se suprimieron los -
impuestos sobre la sal, tabacos, bebidas alcohólicas, etc.
El fisco se vió en grandes dificultades económicas, de co-
de que cuando el Consulado pensó remediar la situación fi-

nanciera, se disminuyeron las cuotas de los impuestos directos y, en cambio, se volvieron a crear los impuestos indirectos que se habían suprimido, lo cual facilitó la percepción de ambos, porque el causante sentía que se había aligerado su carga tributaria, pues se aligeraron los directos, y los indirectos los pagaban sin sentir". (2)

Toda esta clasificación, ha sido sujeta de críticas y alegias, de diferentes fuentes, más sin embargo, sigue muy presente en la mayoría de los países.

Partiendo de la definición que da el Código Fiscal de la Federación, de 1979, en su artículo segundo, de lo que es el impuesto, se puede sostener, que la idea fundamental implica, una apertación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado.

Flores Zavala se adhiere a la tesis que sostiene John Stuart Mill que estima el impuesto como un sacrificio, es decir, desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio por que no obtiene compensación alguna concreta, visible, mensurable, por la disminución de sus rentas e de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto; y el Estado al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que ese sacrificio sea el menor posible; podríamos llamar a esta cuestión el aspecto subjetivo del impuesto; pero considerando también que es de la esencia misma del Estado, el dere

che para exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demanda su actividad, por lo que debemos estimar exacta la definición del Código Fiscal de la Federación que considera el impuesto desde el punto de vista objetivo, es decir, desde el punto de vista del derecho del Estado para exigirle.

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

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son. La Federación, las Entidades Locales (Estados, Distrito Federal) y los municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales, salve algunas limitaciones constitucionales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el Municipio sólo se faculta para recaudarlos.

Teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la Federación y las Entidades Locales tienen soberanía tributaria plena. Los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

Sujeto pasivo es la persona que legalmente la obligación de pagar el impuesto. El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación dice "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física e moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que

17

constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales. Una persona está obligada de una manera directa al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida.

Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto, del pagador del impuesto; el primero ya se determinó, el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción del alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le vende el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

"La capacidad contributiva de los ciudadanos es medida por 3 factores; obtención y posesión de la riqueza, consumo de la riqueza, goce de los servicios públicos. Así como a través del intercambio indirectamente se manifiesta una de tales situaciones, cualquiera que ésta sea, derivan en el intercambio y representa una típica expresión de la capacidad contributiva de la colectividad". (3)

B) VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO 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 expelir los comerciantes; los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgieron deficiencias que es necesario corregir.

Es normal que el sistema fiscal este sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se precede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico" (4)

El público tiene la creencia 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 pueden percataarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mismo 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 determinan que en promedio los consumidores pagan -

1)
más de 10 % por los bienes e servicios que adquieren, como consecuencia de la carga que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

"Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas e pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo 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, como consecuencia, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan". (5)

Por la circunstancia apuntada fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por 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.

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 sobre Ingresos Mercantiles en México nace en 1948, y representa una de las principales fuentes de entrada en el Balance del Estado Mexicano, con un costo de recaudación relativamente bajo, en cuanto a lo que implican las entradas tributarias del Estado.

"El I.S.V.M. se le denomina del tipo plurifase acumulativo en cascada en cuanto a que grava todas las transferencias de un determinado bien, de la materia prima al consumidor, comprendido el mismo impuesto que ha gravado las fases precedentes. Evidentemente, aumentando el número de transferencias, aumentará también la incidencia del impuesto sobre el valor final del bien.

El cargo del impuesto sobre ingresos mercantiles varía entonces en función de la distribución del valor añadido en las varias fases de la producción y de la comercialización.

Entre las críticas más consistentes a este tipo de imposición podemos recordar aquellas relativas al defecto de equidad fiscal del sistema, a causa de la desigualdad de

carga de éste creada o consentida.

Según algunos autores, los sistemas acumulativos en cascada tienen también en común, con otros sistemas, el inconveniente de la doble taxación de algunos factores productivos, con efectos nocivos para el desarrollo." (6)

Hemos podido contemplar, en forma sencilla, el efecto negativo del I.S.I.M. sobre el precio final.

IMPUESTO PLURIFASICO ACUMULATIVO (I. S. I. M.)

Características:

- . Grava todas las etapas del proceso de producción o comercialización de bienes y servicios.
- . Se utiliza con fines recaudatorios.
- . Es un impuesto indirecto.

Ventajas:

- . Amplia base de imposición.
- . Facilita la determinación del sujeto.
- . Posibilita aplicar tasas bajas.
- . Se obtiene alta recaudación.
- . Facilita su administración.
- . Se simplifica el sistema tributario.

Desventajas:

- . Produce efecto acumulativo. (Cascada)
- . No es neutral (a mayor número de etapas, mayor impuesto que precipia la integración vertical de las empresas)
- . Imposibilita la determinación de su monto. (exportaciones)
- . Dificulta una integración económica internacional.
- . Requiere contemplar tratamientos diferenciales.
- . Precipia incrementos en precios más que proporcional al monto del impuesto.

Desde este conjunto de consideraciones ha acaecido que se le alguna vez aislada se levante a favor del mantenimiento de los impuestos en cascada acumulativos. Lo que por otra parte no quita que varios autores hayan reconocido a este tipo de impuesto, junto a sus defectos de los cuales ya se habló, algunas ventajas como:

Una cierta facilidad para conseguir una notable recaudación, con una organización administrativa modesta, la ventaja psicológica de una tasa aparentemente moderada que dentro de otras cosas, influye positivamente en la disminución de la evasión, capacidad de obtener una amplia recaudación, especialmente en los períodos de inflación, la facilidad de definir el objeto del impuesto y los sujetos de este mismo, la simplicidad del pago por los contribuyentes y la relativa sencillez del cálculo del tributo a pagar.

En definitiva el repudio, a nivel internacional, por los sistemas acumulativos, es muy palpable, esto en México se hizo patente y se consideró pertinente y necesario un cambio en nuestros sistemas de recaudación.

Lo que también es manifiesto, es la situación económica del país, que es bien diferente, a la economía mexicana de los cincuenta que con el devenir del tiempo, los modelos de desarrollo se han visto modificados de gran manera y por lo tanto una esfera como es la de la Hacienda Pública, no podía permanecer inamovible.

C) LA REFORMA DEL I.S.I.M.

Los argumentos que se han desarrollado de una u otra forma ponen en evidencia una serie de elementos que consienten evaluar mejor la posibilidad y la oportunidad de esta reforma sobre el impuesto a las ventas. Ciertamente los factores de la decisión dependen de la situación concreta de la organización de la Administración Pública, de la organización de las empresas, de las estructuras económicas e industriales del país, etc.

Hasta aquí la teoría es indudablemente aceptada, pero ¿en la realidad de nuestro país será válida? La pregunta que nos hacemos es sí, podemos aplicar este esquema a nuestros problemas ya que, no parece que se haya dado, al menos hasta hoy, una respuesta a todos ellos y a tantos otros que aparecen en el curso de su desarrollo.

No es que nos declaramos en contra de la reforma, todo lo contrario, la deseamos, pero consideramos que ésta debe venir siempre con la base de un previo estudio, completo sobre las posibles consecuencias de la introducción de un nuevo tipo de impuesto sobre las ventas tal vez tomando en cuenta la experiencia de ciertos países europeos en el sentido positivo y de otras experiencias contrarias; no podemos permitirnos los mismos errores en los que incurrían ciertos países sine tenerlos bien presentes. Por esto debemos evaluar, uno a uno, todos los problemas de una reforma y después de ésto reevaluar nuestra posibilidad.

Tenemos de nuestra parte la ventaja de formar parte de un mercado común, que ciertamente no tiene la misma firmeza del europeo occidental y, con esto, queremos decir que no estamos obligados a adoptar un nuevo sistema de imposición indirecta común, como sucedió en la Comunidad Económica

ca Europea, en un período relativamente breve, ya que, aún si la directiva de la ALAC o ALADI la "aconsajado" a los países miembros la utilización de un sistema tipo IVA, como el usado en la Comunidad Económica Europea, no es de hecho obligatoria, al menos por el momento su institución.

Nos resta, por consiguiente, plantear bien la necesaria base filosófica y jurídica del tema y afrontar cada uno de los ciudadanos contribuyentes el compromiso de la citada reforma y acercarnos a las posibles soluciones.

Al menos, podemos decir que tenemos ya, cierta claridad acerca de los fines de la reforma, creyendo conveniente, detenernos y abundar un poco, a la vez que argumentar sobre estas cuestiones.

Según los documentos y publicaciones oficiales, editados por Hacienda, la primera finalidad es la de aumentar la recaudación del tributo, o sea, de proporcionar al Estado más entradas. Surge aquí una inicial reflexión, ya que si nos detenemos sobre el último de los fines de la reforma, nos encontraremos delante de este pensamiento: - definir en general los lineamientos que deben seguirse en materia tributaria según los criterios de la actual política fiscal-. En las mismas consideraciones nos nace la inquietud de que los lineamientos de la actual política fiscal sean aquéllos que precuran día con día mayores entradas de recursos al fisco, y no por el hecho de que la Administración Pública no les necesite, sino por el hecho del camino elegido para lograr este fin. Esperamos que este cambio realmente ayude a obtener otros fines, como el de la justicia administrativa, la redistribución del cargo fiscal, la neutralidad en los intercambios, etc. Sobre este punto, como han mencionado notables tratadistas en todos aquellos -

países donde el problema ya ha sido discutido, la finalidad del Estado deberá ser la de procurarse una recaudación igual con el que sería el nuevo impuesto y, posiblemente, --alargando la base impositiva y extendiendo la misma hasta campos ahora "prohibidos a la imposición", lograr procurar se los medios necesarios de que ciertamente tiene necesidad para cumplir sus atribuciones. Nos parece que la actual práctica del IVA debe ser revaluada en su realidad y en sus límites; momentáneamente se puede hacer sólo una --afirmación: si el proyecto no ha sido irrigido en estos --términos, no es de hecho racional la idea de modificar todo el sistema impositivo para tratar de aumentar la recaudación, ya que esto se podría obtener por otros caminos".

(7)

Por lo que se refiere a una más fácil actividad administrativa, podemos subrayar que: siende como está establecida la reforma hacia un impuesto tipo valor agregado, en vez de facilitar esta actividad la hará más complicada, --por varios motivos que después veremos y trataremos de --clarar. No parece, por lo tanto, que esto sea un factor decisivo a los fines de la transformación.

En cuanto, a la recaudación, que obtendrán los Estados y municipios por concepto del ISIM, que se podría decir, --era considerable, con la entrada del nuevo impuesto, no sólo se intenta, superar el monto, sino de beneficiar, en --forma más palpable a estas entidades.

Las características del IVA, intrínsecamente diferentes al ISIM han conducido al legislador a crear un "Fondo General de Participaciones", pues de manera opuesta a lo --que ocurre con el impuesto derogado, el sitio en donde se --lleve a cabo la recaudación no es significativo ni del va-

ler agregado del lugar ni de aquél donde definitivamente se realice el consumo final. De aquí resulta que las participaciones no se puedan otorgar en base a la recaudación obtenida en cada entidad, para lo cual se ha creado el citado fondo y una Ley de Coordinación Fiscal, que serán puestas a funcionar en conjunto con los convenios que celebran los Estados con el Fisco Federal; sobre este nos preguntamos, si los existentes convenios que hay entre estas entidades serán utilizados como base para los nuevos, o bien tendremos que adecuarlos para la nueva necesidad, que ya está bien presente, la necesidad de una nueva coordinación existe y es prioritario depurarla, porque el buen funcionamiento de la coordinación se lleva mucho tiempo. Por otra parte algunos Estados como Nueve León, Jalisco, Veracruz, etc. que percibían una considerable recaudación por concepto del ISIM y al entrar en vigor el IVA, dejaron de percibir ingresos por este concepto, debieron ser muy elevada la participación efectiva que algunas entidades necesitan para poder estar al mismo nivel de recursos que tenían antes de la reforma.

"Por último - buscar una mayor neutralidad y generalidad en la aplicación del tributo -. Sin duda alguna esto parece muy importante, ya que si la reforma busca verdaderamente, entre otras cosas, estos fines, entonces este mismo argumento impone la obligación de un estudio específico de la estructuración práctica del tributo, y así, traer a la práctica aquello que efectivamente redundará como un beneficio a los ciudadanos, sobre todo aquéllos que no tienen grandes recursos en sus manos. Después de toda esta tentativa de exposición, debemos buscar una primera conclusión y una vez mencionadas las ventajas y las desventa-

jas, es conveniente una última reflexión. Se ha dicho: el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en cascada es un sistema "equivocado" por que favorece a las empresas verticales con daño a las empresas horizontales (medianas y pequeñas empresas), trayendo efectos económicos distorsionantes que no favorecen el comercio internacional. que doble la tasa-ción de algunos factores productivos, etc. Debemos decir y subrayar que, hasta los últimos días de 1979, y después de 30 años, el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles continuó - procurando un grueso rédito al Estado, y por otra parte es innegable que desde hace algunos años, después de las reformas administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, este impuesto ha cumplido el ciclo más importante desde su institución, por lo tanto se ha vuelto un impuesto real, que bien o mal fué pagado por los contribuyentes, los cuales dándose cuenta de los esfuerzos de la Administración Pública, han comenzado a sentir la necesidad de ayudar al Estado en los gastos y, más que otra cosa - tener una conciencia de la obligación tributaria, hecho que hace años no se verificaba en el país". (8)

Desde un punto de vista personal, todas las afirmaciones negativas hechas sobre el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, son irrefutables sobre el plano lógico. Cuando se discute sobre un plan estrictamente racional, ninguno puede negar que el ISIM favorece las empresas verticales y afecta el Comercio Internacional trayendo efectos económicos muy negativos, para el país. Esperamos que la reforma, si trae consecuencias negativas sean las mejores, para bien de todos los sectores.

D) IMPUESTOS FEDERALES A DEROGARSE CON MOTIVO DE LA
ADOPCION DEL I.V.A.

El número de países, que aplica un Impuesto al Valor-Agregado, sobre todo de los más desarrollados, es ya muy - considerable, por calificarse, como de los sistemas tribu- tarios más modernos, siendo esto una de las razones, por - la que nuestro país se incorpora al Sistema.

En los Estados Unidos de Norteamérica, siendo uno de- los países más avanzados de la tierra, tiene un impuesto - diferente ese obedece entre otras causas a su sistema tri- butario ya que cada uno de los Estados de la Unión estable- ce impuestos mismos que varían en sus tasas y que se apli- can en la última fase de comercialización.

Sin embargo se experimenta, ya una cierta simpatía e- inclinación, hacia la adopción de un impuesto indirecto ti- po Valor Agregado, por lo que se tiene en estudio dicho -- sistema.

Haciendo uso de sus atribuciones, el Ejecutivo Fede- ral expuso ante el P. Congreso de la Unión, en la Iniciati- va de la Federación, para el ejercicio de 1979, la necesi- dad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la es- tructura del sistema fiscal federal. Los efectos de un -- ISIM ya eran muy presentes, y se dejaban sentir, en forma -- muy negativa, para la economía del país.

"La nueva Ley requería un amplio período entre el me- memento en que era aprobada por el Congreso y el día en que - entrara en vigor, el cual se prepuse que fuera el primero - de enero de 1980 este plazo era indispensable para infer- mar y difundir las nuevas disposiciones entre el público - consumidor y los comerciantes industriales, a fin de que - fuera comprendido y evitar a la vez, que el desconocimien-

to del sistema dé lugar a una elevación injustificada de los precios. El plazo citado era también necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y de las entidades que se encargará de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.

Se propuso la derogación de un conjunto de impuestos que ya no eran necesarios, por que las actividades, que gravaban quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. Así se logró adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 25 impuestos federales, siendo éstos los siguientes:" (9)

1. LEY FEDERAL DE IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES
2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE REVENTA DE ACEITES Y GRASAS LUBRICANTE.
3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ALFOMBRAS, TAPETES Y TAPICES.
4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE DESPEPITE DE ALGODON EN PAMA.
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 ALQUITRAN DE HULLA, DESTINADOS AL CONSUMO INTERIOR DEL PAIS.
7. LEY DEL IMPUESTO A LA PRODUCCION DE CEMENTO.
8. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CERILLOS Y FOSFOROS.
9. LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ARTICULOS ELECTRONICOS, DISCOS, ETC.
10. LEY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS QUE EXPLOTAN ESTACIONES DE RADIO Y TELEVISION.
11. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LLANTAS Y CAMARAS DE HULE.
12. LEY DEL IMPUESTO SOBRE VEHICULOS PROPULSADOS POP-

MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETROLEO.

13. LEY DE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE ARTICULOS DE VIDRIO 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 PRODUCCION DE FUERZA MOTRIZ.
17. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA EXPLOTACION FORESTAL.
18. LEY DE IMPUESTOS Y DERECHOS A LA EXPLOTACION PESQUERA.
19. LEY DE IMPUESTOS SOBRE AGUAMIEL Y PRODUCTOS DE SU FERMENTACION.
20. LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCION E INTRODUCCION DE ENERGIA ELECTRICA.
21. LEY DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE GASOLINA.
22. LEY DE IMPUESTOS DE MIGRACION.
23. LEY QUE REFORMA LA DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL PETROLEO Y SUS DERIVADOS.
24. LEY DEL IMPUESTO SOBRE FUNDOS PETROLEROS.
25. DECRETO QUE GRAVA CON UN 15% LOS PRODUCTOS OBTENIDOS POR LA REFINACION DE PETROLEO EXTRANJERO.

Podriamos citar que los Estados, con apoyo en el artículo 124 Constitucional tienen facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos estatales y el artículo 115 da facultad a las Legislaturas de los Estados para decretar los impuestos destinados a cubrir los gastos.

"La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales, estatales y municipales, determina que tanto el Congreso de la Unión, como las Legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes. Cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de facultades impositivas de Federación y Estados.

La prudencia de los legisladores federales y estatales los ha llevado incluso a buscar acuerdos para que sólo una u otros graven determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo las bases de colaboración administrativa en determinados impuestos de interés común para la Federación y Estados. Así la decisión de la Federación de transformar y modernizar el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y sustituirlo por el Impuesto al Valor Agregado, obliga a revisar todos los procedimientos de participación y reunirlos en un solo sistema al cual la presente reforma llama Sistema Nacional de Coordinación Fiscal." (10)

BIBLIOGRAFIA CAPITULO I.

- (1).- Elementos de Finanzas Públicas, Ernesto Flores Zavala; pag. 203 Editorial Porrúa 1960.
- (2).- Elementos de Finanzas Públicas, Ernesto Flores Zavala; pags. 239 y 24. Editorial Porrúa 1960.
- (3).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pag. 1 Editorial IESCA 1979.
- (4).- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Exposición de Motivos, pag. 7 Dirección General de Prensa de la S.H.C.P. 1980.
- (5).- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Exposición de Motivos, pag. 8 Dirección General de Prensa de la S.H.C.P. 1980.
- (6).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pags. 3 y 4- Editorial IESCA 1979.
- (7).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pags 29 y 30 Editorial IESCA 1979.
- (8).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pags. 31 y 32 Editorial IESCA 1979.
- (9).- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Exposición de Motivos, pags. 12 y 13. Dirección General de Prensa de la S.H.C.P. 1980.
- (10).- Ley de Coordinación Fiscal, Exposición de Motivos, pags. 50 y 51. Dirección General de Prensa de la S.H.C.P. 1980

CAPITULO II.

CONSIDERACIONES SOBRE EL CAMBIO DE SISTEMA DE IMPOSICION.

A) GENERALIDADES.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fué instituido en México en 1948, pero desgraciadamente no tuvo un tratamiento adecuado, ni bajo el perfil jurídico, ni bajo el económico; teniendo más el aspecto de un conjunto de normas que de un sistema orgánico y podríadecirse, que en apariencia, se dudaba que se tratara, de un tributo único.

Lo que se intenta aquí, no pretende dar la solución a los problemas que surgieron de este impuesto, sólo de ver en principio, si los motivos adoptados al momento de la introducción del I.S.I.M. y los efectos previstos encontraban correspondencia en la realidad. Esto quiere ser un pequeño análisis, desde el punto de vista, de las leyes económicas que regulaban la incidencia del tributo, teniendo en cuenta todas las otras complicaciones que surgían de esa legislación.

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

A partir de aquel año, la Ley sufrió innumerables reformas entre las cuales destaca la de 1971, en que se esta

bleció la tasa especial del 10% con el propósito de igualar la carga fiscal de productos de consumo necesario, con la de ciertos productos suntuarios, que por sus pocas etapas de comercialización resultaban menos gravados que, aquellos que tienen un proceso de comercialización más largo. Conviene resaltar que en aquel entonces, 1971, la tasa general del 3% en varias etapas, se consideró equivalente a la tasa especial del 10%.

Otras reformas importantes fueron las de 1973, 1974 y 1978 en que se aumentó la tasa general del 3% al 4% y se establecieron las especiales del 5%, 7%, 15% y 30%." (1)

Poca importancia se le dió, a la proliferación de las tasas especiales o a la introducción de regímenes particulares de tasación para determinada categoría de mercancía.

Hoy día contar poco también, hasta hace algunos años, que la Ley originaria favoreciera la creación de diversas resoluciones y circulares.

Ningún inconveniente grave aparecía, visto en el hecho de que la deuda del impuesto naciera con cada transferencia del mismo bien, y que el adeudo mismo viera medida cada vez al precio total del bien, se justificaba en cierto modo, aparte del hecho de la modestia de la tasa (de aquel entonces), de la estabilidad de los precios, de la más larga vida económica de casi todos los bienes de consumo, etc.

Es lógico e inevitable que cualquier impuesto se estructure de manera más o menos profunda y diversa de los equivalentes tributos, que se encuentran en sistemas tributarios de otros países (y podríamos asegurar que también en el sistema tributario de un país, pero en momentos diversos), por lo tanto surge el hecho de que el impuesto --

que debe introducirse en un determinado ordenamiento tributario, se debe armonizar con todos los otros impuestos que componen aquel sistema y, al mismo tiempo, es necesario tener en cuenta la realidad económica, social y política donde se aplicará.

En este punto es necesario aclarar que desde, hace varios años que se estudiaba la posibilidad de transformar el impuesto en México y aún habiéndose hecho varios estudios de reforma ninguno de ellos logro integrarse a nuestro sistema impositivo.

¿qué cosa ha sucedido?. Para responder a ésta y a todas las otras preguntas que deberían de aparecer en el tratamiento del problema, es necesario tener en cuenta los fines, y también un estudio analítico de los efectos del I.S. I.M. y del impuesto sustitute.

¿A donde se quiere llegar con esta reforma?. Parece ser que esta es la premisa vertebral, podríamos decir que los principales objetivos, son los siguientes:

- a).- Un aumento en la recaudación.
- b).- Facilitar la actividad administrativa.
- c).- Favorecer el comercio internacional.
- d).- Proveer de mayores entradas a los Estados y a los Municipios.
- e).- Buscar una mayor neutralidad y generalidad en la aplicación del tributo.
- f).- Definir los lineamientos a seguir en materia tributaria según los objetivos de la actual política fiscal.

Juzgamos conveniente señalar, estos objetivos, para ubicar un tanto la razón de la reforma.

De hecho, uno de los elementos que puede determinar -

la decisión, concierne al grado de complejidad en la aplicación de las normas ya sea desde el punto de vista del contribuyente o de la administración financiera.

a) El primer elemento que hay que tener en cuenta, se refiere al número de los contribuyentes. Sobre esto, no existe diferencia alguna entre las varias soluciones del impuesto de ingresos mercantiles. El I.V.A. reduce ulteriormente y de una manera notable el número de evasores, ya que en ningún caso se contempla, la situación de exonerar de la obligación tributaria a cualquier empresa, en ese sentido la verificación fiscal se vuelve más fácil.

b) La sencillez del sistema, elemento muy importante para un eficiente funcionamiento del impuesto, deriva también de la claridad en la definición jurídica de la base impositiva, y de la posibilidad de aplicación de las normas, sin que la base impositiva y la base exenta se presenten a controversia o se confundan.

En general, se puede observar que la recaudación, el cobro y la determinación del impuesto y su monto, son ciertamente más fáciles en el sistema del impuesto plurifase a curulativo sobre el valor final. (ISIM)

El IVA es de más difícil aplicación, en cuanto frecuentemente determina dudas acerca de lo deducible de algunas partidas, puede provocar procedimientos de reembolso de impuestos, implicando muchas imprecisiones.

El IVA, por el hecho de que generalmente se aplica con tasas diversas, implica mayores imprecisiones que las otras formas de traslación general y con tasa única necesita de todas maneras una técnica más estricta.

c) Para los fines de control es de tener presente que el IVA presupone una contabilidad regular y eficiente.

El problema de tener una contabilidad empresarial, -- aunque sea ésta muy simplificada, puede constituir un obstáculo muy grave en la introducción de tal impuesto en los países o sectores en los cuales tal contabilidad no existe o porque en la práctica no era mostrada para fines fiscales.

A estos fines del pago es la base a las facturas del impuesto sobre el valor pleno, subsistiendo una organización eficiente, conciente de identificar automáticamente al comprador y el vendedor de cada operación; por medio de centros electrónicos, de cruzar las facturas y controlar la actividad productiva de todos los contribuyentes.

d) Por lo que se refiere a la evasión tiene una importancia notable la tasa del impuesto. Para reducir el estímulo a la evasión es necesario contener, en una igualdad de recaudación, la tasa dentro de los límites más modernos posibles. Y el único medio para alcanzar tal fin es aquel de alargar lo más posible la base impositiva. Bajo este aspecto, en tanto el impuesto se extiende más hacia el consumidor, más larga es la base impositiva, pero en cuanto más se extiende el impuesto, más difícil se vuelve su determinación y cobro.

A todas estas consideraciones se les deben de sumar otros problemas de carácter general, como; el desequilibrio económico, el aspecto de la traslación, las necesarias consideraciones sobre la institución de otras oficinas de control, los efectos sobre los precios y su nivel, el tratamiento de los inventarios, las prestaciones de servicios, las zonas fronterizas, los causantes menores, etc.

B) LOS PROBLEMAS INHERENTES AL CAMBIO

Los vicios en materia tributaria, tal vez son de los que llaman más la atención, en la política de un país. Desempeñando un papel muy negativo, en el espíritu del contribuyente, afectando con esto, seriamente el compromiso con instituciones y gobierno. En el período de transición, de un sistema impositivo a otro, es cuando afloran, con mayor fuerza, determinados factores, que si no son considerados y tratados adecuadamente, todo esto redundará, en un desquiciamiento del sistema tributario del país.

El monto en la recaudación, que por concepto del ISIM se obtenía, era muy considerable, es necesario comentar, que la intención de las autoridades, no sólo es de obtener la paridad con el nuevo impuesto, sino de superar el monto por medio de optimizar los canales de recaudación, así como la base de imposición.

Es lógico, pensar, que si el rendimiento del IVA, será mayor al del ISIM, podrán percibirse movimientos de adecuación, de empresa a empresa, teniendo especial atención, en permitir, las medidas necesarias de adaptación al nuevo sistema, pero nunca permitir, medidas tendientes a especular, y sacar provecho de situaciones, que por ser nuevas, desconciertan a la mayoría de los sectores de la población.

Con el impuesto sobre ingresos mercantiles, el monto fiscal sobre cada producto, es considerado en función de su valor en cuanto a sus características productivas y distributivas, resulta por lo tanto, diverse no sólo entre uno y otro tipo de productos, sino también entre los productos idénticos que se encuentran, en diversos procesos productivos o ciclos distributivos. Con el impuesto al valor agregado, la carga fiscal total de cada producto, tiene la

tendencia a ser igual. La introducción del IVA, debería -- por este traer una cierta nivelación, con la consiguiente -- disminución del cargo fiscal sobre aquellos productos que en el régimen del ISIM, resultaban gravados con mayor fuerza y con el correspondiente aumento de dicha carga, sobre aquellos productos que, viceversa tienen un gravamen inferior, al que en realidad deberían de tener, en función a una carga fiscal más justa.

Con el ISIM, resultaban gravados, al fin de su ciclo productivo y distributivo, con mayor énfasis, los productos que sufren más etapas, antes de llegar al consumidor.

Son sobrecargados los productos que, por un hecho técnico necesitan un alto empleo de bienes instrumentales (materiales primas y auxiliares), así como aquéllos que pasan a través de los mayoristas antes de llegar al detallista; mientras son gravados más ligeramente los productos en los cuales el empleo de los bienes instrumentales tienen menor importancia respecto al trabajo y aquéllos que pasan directamente del fabricante al detallista.

Estas consideraciones, fortalecen el punto de vista -- por el cual se supone, que la introducción del IVA comportaría una disminución de la carga fiscal sobre productos -- que son fruto de una colaboración compleja entre varias empresas distintas.

Naturalmente, la gravación o la desgravación de la carga fiscal total sobre los productos, debería tener, en general consecuencias sobre los precios. Por lo tanto, se deberían prever variaciones de precios en aumento para los productos que eran más favorecidos en régimen del ISIM y -- disminución para aquellos que sobrecargados.

Dentro de este marco de variaciones, concernientes a --

la transformación del ISIM a un impuesto sobre valor agregado, se tiene que tomar en cuenta, los casos particulares de mercancía o de productos exentos, para los cuales las repercusiones no serán relevantes, ya que se han acordado facilidades, con el nuevo impuesto. En este sentido, se tienen consideraciones atentas, por lo que se refiere a los géneros alimenticios y a los otros bienes y servicios que más inciden el costo de la vida.

Por otro lado, se presenta otra situación de importancia singular, que implica, una trascendencia económica así como factor esencial, de la recaudación tributaria, sobre todo en el momento del cambio. Se refiere al problema de la acumulación de los dos tributos, sobre bienes, en existencia (almacenados y en el comercio), se vislumbra una necesidad, forma de acreditamiento, para compensar el tributo anterior en cascada, incluido sobre los inventarios de materia prima y de materias auxiliares. Al preverse este aspecto, se estará cancelando todo intento de ajuste especulativo, y se estará salvando un obstáculo considerable.

Esto es en el momento de la venta de las existencias, todos deberán pagar el IVA, sobre el precio en que están vendiendo, las medidas de acreditamiento, entrarán a funcionar, en forma positiva, para los productos en existencia, en el momento del cambio, teniendo como efecto fundamental, la negación a toda actitud especulativa.

La legislación tributaria no deberá permanecer intacta, como si todo fuera normal, y no en un momento tan crucial para la economía del país, incluso para su salud política, tendrá que ser dinámica y correspondiente, con los movimientos, que las autoridades han implementado.

En un nuevo tipo de imposición, no pueda haber lugar-

para miles de reglamentos, instrucciones, circulares, etc. se necesita principiar claramente, y por este, paulatinamente a la institución del nuevo tributo, debe de difundirse, en forma explícita el reglamento de la nueva Ley, aclarando al máximo posible las así llamadas "lagunas jurídicas", y tratando de simplificar la interpretación de las normas. Al mismo tiempo que implementar políticas de condensación en la aplicación de todo lo relativo al nuevo sistema.

Mucho se ha especulado sobre las repercusiones de la implantación del IVA. Sin embargo, pocas razones se han aportado para validar su supuesto efecto inflacionario. Desde luego, nadie discute su bondad técnica y se admite que, de fijarse una tasa equivalente a la del ISIM, sus efectos serían deflacionarios en el mediano y largo plazos como lo prueban las experiencias de muchos países. Además, es un gravamen neutral, pues trata por igual a todos los sectores productivos, excepto que haya una decisión deliberada de política económica.

Es cierto que cualquier cambio de sistema de impuestos ocasiona resistencia y resistencias de ajustes en los sistemas administrativos o contables de los causantes. Por eso, se han tomado todas las salvaguardas posibles, a fin de evitar que reacciones psicológicas tengan como disparador o usen como pretexto de alzas injustificadas de precios, a la reforma de los impuestos indirectos.

La transformación de los sistemas tributarios obedece a las necesidades cambiantes de la economía, así como las distintas prioridades y objetivos que fija la sociedad.

Décadas atrás, por el incipiente desarrollo nacional, hubo necesidad de descansar en procesos concentradores que crearan los capitales de las nuevas industrias y los merca

42

dos de consumo de las grandes ciudades. Sacar al país de la pobreza extrema implicó establecer preferencias en favor de la producción, el ahorro y las inversiones, que no beneficiaron, ni podían hacerlo, a toda la población ni a todos los sectores.

Para corregir esta situación, el programa de reforma tributaria del Gobierno, incorpora en la nueva legislación fiscal, ya en marcha, elementos de armonización de políticas en los tres niveles de gobierno - Federación, Estados y Municipios -, así como cambios dirigidos a acrecentar los ingresos del Estado en proporción adecuada al ascenso de los precios del producto.

C) LOS EFECTOS ECONOMICOS DEL IMPUESTO.

"Un análisis, de los efectos de un impuesto, no es -- del todo posible. Cuando se dice que el Estado modifica el equilibrio económico con la propia actividad se afirma, no la existencia de un equilibrio económico fuera del Estado -- (en tal caso tendríamos sólo atropello, violencia y anarquía), sino que cada intervención del Estado modifica el equilibrio anterior en el Estado mismo. El equilibrio económico por el número y la complejidad de los factores que sobre de éste influye es siempre inestable. Cada modificación al sistema de imposición o simplemente cada acto de -- determinación del impuesto, cada variación del equilibrio -- anterior.

Así, teniendo en cuenta, de las variaciones más importantes un examen de los efectos de un impuesto, requeriría un contemporáneo examen de los efectos del gasto del Estado que podrían traer al contribuyente un beneficio igual, -- superior o inferior a la recaudación operada del Estado?"

(2)

El legislador debe tener en cuenta que la introducción del IVA en lugar del ISIM tiende a provocar, una variación en el nivel medio general de los precios, esta situación, debería de estar muy presente, no sólo en la elaboración de las normas fundamentales, sino también en la -- preparación de las normas transitorias, al haber seleccionado el momento, para darle actuación práctica a la reforma, y en -- relación a las normas de control para evitar, en lo más que se pueda, el crecimiento del fenómeno inflacionario.

En la teoría pura sustitución del Impuesto sobre In--

gresa Mercantiles con el Impuesto al Valor Agregado, podría traer una variación sobre el nivel general de los precios, pero una estabilidad en su nivel medio, ya que supuestamente este nivel debería permanecer invariable, para que se compensan los precios aumentados por ciertos bienes con los precios reducidos a otros. Pero en la práctica teniendo en cuenta, experiencias extranjeras, el fenómeno parece bastante diferente en ciertos efectos.

En línea general, la introducción del IVA, en lugar del impuesto acumulativo traerá, como efecto inmediato, un aumento general de los precios, esta hipótesis, parece válida por la experiencia que se ha tenido en otros países, aunque después el equilibrio se ha establecido sobre un nivel sólo ligeramente superior a aquel precedente a la introducción del impuesto.

Por otra parte, no se pueden ignorar los efectos accesorios del impuesto, en el cálculo de los precios, ya que en las primeras fases de la producción, en las cuales el valor agregado es generalmente muy elevado, serán gravadas con un monto fiscal mayor, que el resultante de un sistema acumulativo, todo esto se traducirá, en una repercusión en el cálculo de los precios.

El momento en que se escogió, la fecha para la entrada en vigor del nuevo impuesto, se debería de haber tenido presente, la certidumbre de escoger una situación temporal que le permitiera al vendedor, aumentar los precios, en forma considerable a fin de turbar lo menos posible, la estabilidad económica del país.

"Sobre el plan empírico, hay que decir que en sentido propicio al alza del IVA sobre los precios, parece influir decisivamente algunos factores de carácter psicológico, y-

principalmente la insuficiente información de los compradores, los cuales, no bien adentrados sobre las generalidades de la reforma, podrían sufrir casi sin reacción los aumentos. Al contrario de lo ocurrido por ejemplo en Alemania, donde la opinión pública preparada por una campaña informativa, reaccionó decididamente al intento de alzar los precios. Sobre la base de esta fatalista resignación de los compradores se necesita añadir la instintiva acción del vendedor para el aumento de los precios; acción que podría deberse, de su parte, a los temores infundados derivados de una cierta confusión de ideas existentes en el ambiente comercial acerca del nuevo tipo de impuesto (caracterizada por un mecanismo, que se presta a confusión), y en parte derivado también, del desec de aprovechar de todas maneras una buena ocasión para adecuar las listas de precios a los últimos aumentos en los costos.

Es de creerse, que el control de mercado, por empresas poderosas en determinados artículos, puede facilitar la maniotra del alza de precios, en cuanto cada empresa que se proponga un aumento de los precios puede tener la sensación de poder confiarse, gracias a la motivación de la introducción del IVA, sobre una conducta similar de otras empresas." (3)

Adentrándose en el ámbito nacional, uno desea tener por seguro que el hecho de haber fijado una tasa un poco más baja de lo que hubiera equivalido el 4% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles evitará el aumento de los precios y las situaciones que acabamos de mencionar, ya que nos atrevemos a esbozar que con esta reducción en el monto de la tasa no se resolverán ciertamente los problemas del nivel de precios, como se expresa en el documento oficial-

que acompañó a la H. Cámara de Diputados que discutió el proyecto de Ley, el cual textualmente establece: Sin embargo, la iniciativa propone que la tasa del impuesto sea de 10%, a efecto de evitar fricciones 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 de la industria y comercio."

DE cualquier manera, todo lo que se menciona, nos da una idea de todas las situaciones y elementos a considerar para entender el fenómeno de la variación de los precios - como consecuencia de la introducción del IVA.

Por lo consiguiente, debemos pensar e insistir, en -- que se debe intensificar, la campaña de información masiva así como mejorarla, en muchos canales de comunicación, para evitar el alza de precios por cuenta de los comerciantes, cuando sea indebido.

D) EXPERIENCIAS INTERNACIONALES EN EL IVA.

El hecho de que citemos, experiencias de otros países en el sistema de imposición del IVA? obedece a contar con ciertos puntos de referencia, para enfocar, en forma más objetiva, el cambio de sistema de imposición que México experimentó en fechas recientes.

Escogimos tres países, sudamericanos, por la sencilla razón, de que su dinámica tributaria, no está tan diferenciada como la de los países europeos. Es de pensarse, que las diferencias, en la estructura de las leyes, son manifiestas; pero eso no quita, lo valioso que nos puede reportar en cuanto a experiencia, por ser países, que tenían -- sus economías, en situaciones delicadas, y que sin embargo el cambio de imposición, les trajo beneficios considerables.

ARGENTINA

A partir del 1.º de enero de 1975, rige en Argentina un régimen de imposición a los consumos, de orden nacional estructurado según los principios de racionalización y sistematización del régimen tributario que guiarán la reforma impositiva.

Funciona sobre la base de dos impuestos nacionales:

1) El IVA de base amplia, concebido fundamentalmente como herramienta de recaudación. Es decir, que se ha resguardado la posibilidad de utilizarlo como instrumento de política selectiva, en aras de la simplicidad y sencillez de su régimen. Por ello se ha reducido al máximo sus exenciones y sólo opera con tasa única. (16 %)

2) Los impuestos internos a los consumos específicos, de restringido campo de aplicación, a quienes está reservado el papel que indicará el IVA o sea el del tributo selectivo.

tive a los consumos.

El IVA es un instrumento que, recayendo sobre el consumidor final que es quién en definitiva lo paga a través de sus consumos, ha de ser ingresado al fisco por cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y comercialización, en proporción al valor que cada una de ellas incorpora al producto.

Objeto.- La Ley que lo regula establece que el impuesto se aplicará en todo el territorio nacional sobre:

a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, realizadas por los sujetos pasivos que el articulado determina;

b) Las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios realizadas en el País;

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

El articulado encuadra como sujetos pasivos del impuesto a quienes;

a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles o realicen actos de comercio con las mismas;

b) Realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras;

c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre por su cuenta o por cuenta de terceros;

d) Realicen obras o presten servicios gravados;

e) Sean locadores, de cosas, de obras o servicios, cuando la locación se encuentre gravada.

El valor agregado se determina por el régimen de sustracción, o sea de ventas gravadas menos compras gravadas, y dentro de éste, bajo la modalidad del método financiero, o sea considerando las ventas y las compras del período a que se refiere la liquidación.

El régimen elegido para hacer efectivas las deducciones es el del "impuesto de las compras contra el impuesto de las ventas", excluyéndose de la base de imposición al propio IVA.

Los responsables inscritos en el IVA, están obligados a registrar en libros las operaciones que realicen, sean alcanzadas o no por el gravamen. Las registraciones deben ser diarias y en forma tal que permitan la determinación clara del crédito y su fiscalización rápida y sencilla.

Los libros y la documentación que origine sus registraciones deberán conservarse por el término de diez años contados a partir del 1.º de enero del año siguiente a aquel en que se produzca el vencimiento general del período fiscal al que correspondan." (4)

CHILE

"El IVA, se estableció en Chile a partir del 1.º de marzo de 1975, pero la Ley se publicó el 31 de diciembre de 1974, o sea con tres meses de anticipación, lo que permitió a los contribuyentes tomar conocimiento de la nueva Ley y adoptar las medidas legales y de conveniencia particular de cada uno para readecuarse al sistema.

Bases Fundamentales.

- 1º. Tasa única.
- 2º. Escasas exenciones.
- 3º. Control estatal previo de los documentos que deban emitir los contribuyentes (facturas, boletas, notas de débito y crédito, libros.)

La tasa de imposición es única, de 20% que afecta solamente a las transferencias de dominio de bienes corporales muebles. La transferencia de bienes corporales inmuebles está afecta a un impuesto ajeno al IVA.

La principal ventaja de la tasa única es que impide que operaciones afectas a una tasa mayor, se declaren contra menor cuando las tasas son múltiples, facilitando la administración y fiscalización del tributo.

La tasa única vigente es el resultado de una larga experiencia anterior de disposiciones legales que establecieron en él gran diversidad de tasas cuando regía, antes del IVA, el impuesto a las compraventas que data desde 1954.

Control de Documentos.

La Ley dispone el control de documentos de uso corriente en las operaciones comerciales de compra venta (facturas y boletas, etc.) los cuales, además de tener que cumplir con determinados requisitos, que señalan en esta ley, antes de utilizarse deben ser sometidos a registro y autorización previa del Organismo Fiscalizador - Servicio de Impuestos Internos - que, de no cumplirse, involucran la aplicación de enérgicas sanciones, tanto en dinero como clausuras e incluso penas corporales lo cual evidentemente es un freno a la evasión o la hace en todo caso más difícil o riesgosa.

Estructura Formal de la Ley.

Su texto actual consta de 4 títulos o Capítulos y éstos a su vez distribuidos en párrafos y artículos como sigue:

- I. Normas Generales
- II. Impuesto al Valor Agregado
- III. Impuestos Especiales a Ciertas Ventas
- IV. Administración del Impuesto

El Hecho Gravado (o generador)

Es la venta propiamente tal y los servicios prestados y además, - lo que se considera o equipara a venta - como -

las importaciones, los aportes, las adjudicaciones, las permutas, los retiros y otros.

El impuesto IVA se devenga:

En las Ventas:

Al momento de la entrega (real o simbólica) de los bienes, o en la fecha de emisión de la factura, si esto ocurriera primero. Entrega real es cuando el vendedor permite al comprador la prehensión material de la especie, y es simbólica cuando por ejemplo el vendedor entrega las llaves del lugar, donde se encuentra el bien corporal transferido.

En los Servicios:

En el momento en que la remuneración se perciba o se ponga a disposición del prestador de servicios o al momento de emitir la factura si fuera anterior.

En las Exportaciones:

Al momento de consumarse legalmente la importación y esto ocurre cuando la mercancía se nacionaliza mediante el pago de los aranceles y derechos de aduana". (5)

URUGUAY

"En este país, sudamericano el IVA entró en vigor, el 1.º de enero de 1968, derogándose a partir de esta fecha, el impuesto a las Ventas y Transacciones creado por el artículo 2º. de la Ley No. 10 054, de 30 de septiembre de 1947.

En el artículo 58, de la Ley Reglamentaria del IVA, Uruguayo; establece la estructura del gravamen que dice así:

Grávase con un impuesto del 10 % las ventas que se realicen y los servicios que se presten por la industria y el comercio.

A los efectos de este impuesto se entenderá como venta todo acto que importe la transferencia de dominio de un bien a título oneroso, o que tenga por fin último la transferencia de dicho dominio, independientemente de la designación que las partes den al contrato de origen o la negociación, siempre que incluya o involucre el pago de un precio, sea en dinero o en especie.

Por servicio, se entenderá toda acción o prestación realizada o producida por una parte en favor de otra aún por vía de contrato aleatorio, a título oneroso, aunque no haya transferencia de dominio de ningún bien material. A los efectos de este impuesto se incluye como hecho imponible el arrendamiento de bienes.

La materia imponible estará constituida por el precio total de las ventas de bienes o prestaciones de servicios que resulten de facturas o documentos equivalentes extendidos por los obligados al pago del impuesto.

Del monto total de las ventas y de los servicios gravados podrán deducirse:

A) El importe de las mercancías gravadas devueltas -- por los compradores.

B) Los créditos por ventas o servicios gravados que se consideren incobrables por las siguientes razones: concordato, quiebra, situaciones de análoga naturaleza, o por el transcurso de 4 años a partir de la facturación, siempre que, a juicio de la Oficina Recaudadora, se acredite haber gestionado el cobro.

El impuesto se determinará aplicando la tasa sobre el monto total de ventas y servicios a que se refiere el artículo 60. De la cifra así obtenida se deducirá, siempre que se discrimine en la factura o documento equivalente, el im

puesto correspondiente a las compras de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo que integren el costo de los bienes que se destinen a la venta, y de los servicios a prestarse gravados por este impuesto.

En los casos de exportaciones podrá deducirse el impuesto correspondiente a los bienes y servicios que integren el costo del producto exportado; si por este concepto resultare un crédito a favor del exportador, éste será devuelto o imputado al pago de otros impuestos en la forma que determine el Poder Ejecutivo, el que queda facultado para adoptar otros procedimientos para el cómputo de dicho crédito.

La Oficina Recaudadora podrá conceder, en casos justificados regímenes especiales de liquidación del impuesto.

En cuanto a la Recaudación (art. 63). El Poder Ejecutivo reglamentará la forma y época de percepción del impuesto, pudiendo requerir en el curso del año fiscal pagos a cuenta del mismo, calculados en función de los ingresos gravados del Ejercicio, del impuesto que hubiera correspondido tributar por el Ejercicio anterior o de cualquier otro índice representativo potencial de la materia imponible de este impuesto.

Se establece (art. 64) la obligación de documentar las ventas y servicios gravados mediante facturas o boletas numeradas correlativamente, que deberán contener impreso el número de inscripción y demás datos para la identificación del vendedor o prestador de servicios, la mercancía vendida o servicios prestados, la fecha, importe y monto del impuesto correspondiente a la operación.

El Poder Ejecutivo por vía reglamentaria podrá disponer las formalidades y condiciones que deberán reunir las

facturas o boletas para un mejor contralor del impuesto.

Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga imposible a juicio de la Oficina Recaudadora, la documentación pormenorizada, podrá ésta aceptar o establecer sistemas sustitutivos para la documentación de las operaciones.

El incumplimiento de lo anterior configurará defraudación, salvo prueba en contrario." (6)

Se podría decir, a pesar de la escases de fuentes de documentación, que la experiencia de estos tres países del cono sur, nos permite decir; que el sistema tributario impuesto, en ellos, reviste una estructura similar, a la del IVA mexicano la intención de que sea más equitativo el pago de tributos, se puede contemplar claramente.

Lo que podemos también deducir, es que en el momento de la transición de un sistema impositivo a otro, se experimentó, una cierta inquietud, traduciéndose en una alza moderada en ciertas situaciones e inmoderada en otras, más sin embargo transcurriendo, cierto tiempo la línea general de los precios se estabilizó, ligeramente superior a la situación anterior a la transición.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO II.

- (1).- Documento "El Impuesto al Valor Agregado para México", emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1979.
- (2).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus Perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pag. 24 Editorial IECSA 1979.
- (3).- El Impuesto al Valor Agregado. Sus Perspectivas C.P. Angel Mattiello Canales; pags. 53 y 54 Editorial IECSA 1979.
- (4).- Breves comentarios, sobre el documento, "Administración del I.V.A. en la República Argentina";- realizado por el Seminario sobre Administración del Impuesto al Valor Agregado, 6 al 10 de noviembre de 1978. S.H.C.P.
- (5).- Breve estudio y comentarios, sobre el documento "El Impuesto al Valor Agregado en Chile y Los - Sistemas de apoyo a la Fiscalización". Servicio de Impuestos Internos. República de Chile, noviembre de 1978. S.H.C.P.
- (6).- Breve estudio, sobre el documento que contiene la reglamentación del IVA, en URUGUAY. "El Impuesto al Valor Agregado en Uruguay". S.H.C.P.- Biblioteca.

CAPITULO III.

LA SELECCION DEL NUEVO TIPO DE IMPOSICION

A) EL I. V. A. ANTECEDENTES HISTORICOS

"El Impuesto al Valor Agregado, conocido por IVA, tuvo sus orígenes en Europa hacia 1925; sin embargo, algunos autores norteamericanos y alemanes se refirieron ya a este sistema en los albores de este siglo.

Durante la primera mitad del siglo XX, la mayoría de los países europeos habían implantado dentro de sus estructuras fiscales, gravámenes muy similares al conocido en México como Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (ISIM).

En Francia existió hasta el año de 1926, un impuesto semejante al mencionado. Posteriormente, se establecieron diversos gravámenes que se causaban en una sola etapa, generalmente la de productor y mayorista; estos impuestos estuvieron en vigor hasta 1937, año en que se estableció un impuesto general a la etapa final de la producción.

Las autoridades francesas no estaban del todo conformes con este último gravamen. Considerando defectuoso el sistema, especialmente por el hecho de que al cubrir el impuesto sobre un precio que tenía a su vez incluido el impuesto ya cubierto por los proveedores, se producía el fenómeno denominado "imposición acumulativa", consistente en cubrir impuesto sobre impuesto. A este sistema se le conoce como "impuesto en cascada".

Los técnicos franceses elaboraron una serie de estudios sobre este problema y lograron que a partir de 1948,

se estableciera el Impuesto al Valor Agregado. Este gravamen se creó para ser cubierto en varias fases permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la etapa anterior. Una parte no deducible comprendía los pagos por adquisiciones de bienes y por prestación de servicios. Dicho impuesto fue aplicable exclusivamente hasta la etapa del mayorista.

De 1953 a 1955 se hicieron varias reformas y se permitió la deducción de impuestos pagados por la adquisición de ciertos bienes y recepción de servicios. Hasta entonces el impuesto era aplicable hasta la etapa del mayorista.

DINAMARCA:

Otros países, siguiendo el ejemplo de Francia, establecieron el IVA, y así, Dinamarca lo implantó el 1.º de enero de 1967.

El funcionamiento del IVA en Dinamarca es sustancialmente parecido al que pretendieron establecer las autoridades mexicanas al formular el Anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.

MEPCOMUN EUROPEO:

Días después, el 9 de febrero de 1967, el Consejo de la Comunidad Europea (CEE), adoptó los principios del IVA. El 11 de abril de 1967, apareció publicado un texto con dos acuerdos, mediante los cuales, los estados miembros del Mercomún acordaron sustituir los sistemas de impuestos sobre el monto de las transacciones comerciales, por un sistema común de impuesto sobre el valor agregado, con impuestos compensatorios a la importación y exenciones o bonificaciones a la exportación. Los acuerdos relativos al establecimiento del sistema común del IVA en Europa, se publicaron en México en 1968.

FRANCIA:

De los países miembros del mercomún europeo, fue Francia el primero en lograr la implantación del IVA. El lo. de enero de 1968 se incluyó dentro de este gravamen a los detallistas y se derogaron 13 impuestos especiales.

ALEMANIA:

El lo. de enero de 1968, la República Federal Alemana adoptó dentro de su estructura fiscal al IVA.

HOLANDA:

Fue Holanda el siguiente país que puso en vigor el Impuesto sobre el Valor Agregado en Europa. En efecto, a mediados de 1968 se aprobó la ley relativa y entró en vigor el lo. de enero de 1969.

BELGICA:

Bélgica había diferido la implantación del IVA. Se tenía proyectado establecerlo a partir del lo. de enero de 1970, pero por diversas razones, se estableció hasta 1971.

Conviene destacar que nuestro país, en el año de 1952 adoptó un principio del sistema de impuestos, tipo valor agregado cuando en el artículo 9o de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles estableció la causación del impuesto sobre la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta." (1)

Los países que han adoptado el I.V.A. por orden cronológico, son entre otros los siguientes:

<u>PAIS</u>	<u>AÑO</u>	<u>TASA</u>
FRANCIA	1954	17.6 %
COSTA DE MARFIL	1960	15 %
MARRUECOS	1962	15 %
SENEGAL	1966	9 %

<u>PAIS</u>	<u>AÑO</u>	<u>TASA</u>
URUGUAY	1966	20 ‰
BRASIL	1967	&
DINAMARCA	1967	15 ‰
COSTA RICA	1967	8 ‰
SUECIA	1968	17.1 ‰
ALEMANIA	1968	12 ‰
REPUBLICA 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 ‰

& No se pudieron verificar los datos faltantes.

B) EL I.V.A. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

La Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, aprobada y sancionada por el Gobierno Federal, por su novedad y no obstante que, de acuerdo con el Decreto respectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de diciembre de 1978, entró en vigor, hasta el 1.º de enero de 1980, ha sido objeto, y lo seguirá siendo de múltiples comentarios y especulaciones, dado el cambio tan importante que el nuevo sistema implica, en comparación con el que primordialmente, se sustituyó o sea el ISIM.

Los razonamientos que sustentaron la iniciativa del Ejecutivo Federal para proponer la sustitución del "impuesto sobre ingresos mercantiles" (ISIM) por el "impuesto al valor agregado" (IVA), se justifican plenamente; el ISIM - se ha dicho, tenía ya en nuestro país una antigüedad de 30 años y, aún cuando se reconoce que en su origen representó el abandono de otros gravámenes ya obsoletos - impuesto federal del timbre sobre facturas e impuestos estatales de patente y sobre giros comerciales, entre otros - "con el desarrollo económico y la complejidad de los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, surgieron deficiencias que era necesario corregir" -reza textualmente la exposición-, "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" -sigue diciéndose-.

Como preámbulo de estos comentarios procede destacar que el defecto principal que se atribuye al ISIM es, como se sabe, la repercusión "en cascada" de la tasa o tasas de tal impuesto que, de acuerdo con su mecánica tradicional,

se causan en cada una de las etapas del proceso productivo distributivo, incidiendo, en cada una de las etapas, con efectos acumulativos hasta llegar al consumidor final. El IVA pretende precisamente, -es uno de sus principales objetivos- corregir los vicios e inconvenientes señalados, a parte de que, según se verá mas adelante, ofrece otras ventajas evidentes, y en una u otras circunstancias, se basaron, para que la referida modalidad impositiva fuera incorporada al sistema fiscal mexicano, intención que se tuvo ya cuando menos en dos ocasiones anteriores (1969 y 1977)- y por motivos tal vez justificados no se realizó.

"No creemos necesario por ahora referirnos con mayor detalle a los antecedentes, evolución, características y -diversas alternativas del IVA que, como se sabe, ha sido considerado por los expertos como una de las concepciones más acabadas de la técnica tributaria moderna, en el área de los impuestos indirectos, el cual, como se dijo, tiene como una de sus características fundamentales la de eliminar los efectos de los sistemas de repercusión "en cascada" como es el caso del ISIM.

Incidentalmente debe mencionarse que el IVA desde sus inicios, a fines de la década de los cincuentas, ha experimentado una gran evolución y ha pasado por un período de afirmación y de acumulación de provechosas experiencias, sobre todo en los últimos diez años, durante los cuales ha sido introducido en un gran número de países, principalmente de Europa, así como de América Latina y otras partes del mundo, en los dos primeros casos en virtud principalmente de los convenios de mercado común." (2)

Al IVA, sin embargo, como a todos los sistemas impositivos de acuerdo con sus características, modalidades y al

ternativas de aplicación y operación y algunas adaptaciones introducidas en los ordenamientos y reglamentaciones de los países o grupos de países que hasta la fecha lo han adoptado, en unos casos obligatoriamente y en otros op^orativa o unilateralmente, el IVA repetimos, se le han atribuido una serie de ventajas y efectos positivos y por el contrario, si no precisamente desventajas o efectos negativos si algunos conceptos controvertibles, estos últimos, sobre todo al operarse el cambio de un sistema a otro de unos y otros citaremos a continuación, aquellos que, en nuestra opinión, pueden considerarse más importantes, seguidos en cada caso de un breve comentario, que contribuirá sin duda a obtener una idea más completa del sistema, así como de su justificación y las implicaciones de su adopción a nuestro régimen tributario.

Posteriormente presentaremos un análisis general de la Ley con los comentarios, que consideramos pertinentes.

RA.- VENTAJAS Y EFECTOS POSITIVOS DEL IVA.

1. Elimina la repercusión "en cascada"

La eliminación de la "piramidación" o repercusión "en cascada" del impuesto, como ya se ha dicho, constituye la característica fundamental y la que por sí sola justificaría en un momento dado la adopción del sistema.

2. Permite el conocimiento del impuesto repercutido.

La determinación exacta del impuesto repercutido, en todas y en cada una de las etapas del proceso productivo distributivo, constituye otra de las ventajas indiscutibles del IVA, evitándose la distorsión de los precios.

3. "Sustrae" el impuesto del costo (los grava).

Otra de las características del IVA es la de que en virtud de que el impuesto pagado en cualquiera de las eta-

para intermedias del proceso productivo-distributivo antes de llegar el producto al consumidor final, es "acreditable" al causante, dicho de otra manera, origina una "desgravación", lo cual representa, a su vez, una "deflación" - habida cuenta de que el impuesto pagado en cada etapa queda sujeto a ser trasladado o repercutido separadamente, al consumidor inmediato siguiente.

4. Hace posible la incorporación de otros impuestos indirectos.

Otra de las ventajas muy importantes del IVA es la posibilidad de poder incorporar al objeto del mismo, otros, impuestos indirectos o especiales (federales, estatales y aún municipales), simplificándose de esta manera la tributación y haciendo posible, por otra parte, la incorporación de la carga tributaria, al régimen general.

5. Neutraliza los efectos discriminatorios en la organización de las empresas.

La repercusión "en cascada" del impuesto sobre ventas perjudicaba definitivamente, a las empresas de integración horizontal, (pequeña y mediana industria), en beneficio de las de integración vertical, (empresas grandes), en beneficio de las de integración vertical, (empresas grandes), al hacer posible a estas últimas la eliminación del impuesto - en uno o más de los pasos del proceso de producción o de comercialización de cualquier producto, aún cuando éstas requieren, por lo general, de mucho mayores recursos. La situación comentada se neutraliza con el IVA, ya que, de acuerdo con la mecánica de causación y de compensación sucesivas del IVA, coloca a los dos tipos de negocios en condiciones competitivas similares.

6. Propicia una mejor recaudación.

La mecánica del IVA impone la necesidad de un mejor control tanto del impuesto pagado como del impuesto repercutido y en consecuencia, propicia obviamente una mejor recaudación. Dicho control, por otra parte, es auxiliado por los efectos del "autocontrol" que promueven entre sí los propios causantes, ya que son éstos los mayormente interesados en la correcta causación y repercusión del impuesto, a fin de poder ejercer, retrospectivamente, su derecho al "credito" del mismo.

7. Estimula las exportaciones y desalienta las importaciones.

El hecho de que el IVA implique la sustracción del gravamen respectivo del costo de los bienes y servicios, con los demás efectos a que hemos hecho referencia, ha sido uno de los principales motivos para la adopción de dicho sistema por parte de los organismos reguladores de los convenios de mercado común, ya que esta característica se advirtió así al tomarse la decisión- hace posible que los países afiliados tengan un sistema uniforme y neutral, por cuanto a la incidencia impositiva aplicada, colocando así a todos y cada uno de ellos en igualdad de condiciones, desde el punto de vista de las posibilidades y comercialización y competencia en los mercados.

El efecto derivado de la aplicación del IVA en las condiciones referidas, ha sido denominado del "lugar del destino", o sea que el impuesto se causa en el lugar donde se usa el bien o se recibe el servicio y, desde luego, es congruente con el hecho de que, mientras por una parte las exportaciones quedan libres del impuesto, por la otra condición "sine qua non" las importaciones pasan a ser gravadas en igualdad de condiciones que las compras de bienes o

servicios domésticos similares lo cual favorece la producción y comercialización nacionales y consecuentemente, de una y otra situaciones puede derivarse, respectivamente, un estímulo a las exportaciones y un desaliento a las importaciones.

El IVA, en las condiciones descritas, ha sido considerado en efecto (caso típico del Mercado Común Europeo), como un primer paso para la eliminación de los derechos de importación, así como de los subsidios o estímulos convencionales a las exportaciones, salvo excepciones económicamente justificadas en uno y otros casos.

El IVA, se ha dicho también, puede ser sujeto de recomendación, aún en situaciones, de que no exista "mercado común", como es el caso de México con relación a los Estados Unidos.

B.- ASPECTOS CONTROVERTIBLES O DESVENTAJAS DEL IVA.

1. Efectos Inflacionarios.

De las características controvertibles del IVA es, indudablemente, la que se refiere en general a la problemática inflacionaria. La más significativa, referida sobre todo al período coincidente o inmediato a la implantación o introducción (período de transición) del sistema en sí y, de la manera más palpable quizás, cuando éste sustituye a un impuesto "en cascada".

El IVA, en efecto, se le ha considerado ordinariamente, en principio, potencialmente inflacionario, lo cual ha dado lugar a que, en cualquier cambio de sistema y sobre todo en las circunstancias a que se ha hecho referencia, constituya la preocupación principal de las autoridades responsables de la política económica e impositiva del país y que, desde luego, corresponde a las mismas evaluar-

y ponderar, a fin de adoptar las medidas que se consideran más adecuadas, tendientes a neutralizar, o a minimizar los efectos señalados, que no pueden fácilmente soslayarse.

Siempre se ha dicho que para la introducción del IVA, en las circunstancias ya dichas, debe aprovecharse un momento de "recesión" -disminución de demanda de bienes de consumo- cuando puede ser factible un ajuste de precios hacia abajo que compense el aumento de la tasa en los primeros procesos, no así cuando existan otros signos inflacionarios por cualquier motivo. Sin embargo, se puede contar, actualmente con experiencias muy valiosas de países que -- han implementado el IVA en períodos de franca inflación, y aún de inflación galopante, de las cuales pueden obtenerse sin duda, provechosamente puntos de vista útiles.

Entre los diversos factores -objetivos y subjetivos-, que en un momento dado pueden contribuir a una alteración negativa en el nivel de los precios, y en consecuencia a producir una inflación transitoria o persistente, sobre todo, como se ha dicho, en el momento de transición del anterior al nuevo sistema, pueden señalarse los siguientes:

I. Factores objetivos susceptibles de producir aumentos:

a) Efectos de una mayor "cobertura" en el objeto del gravamen, e incorporación de conceptos no comprendidos en el impuesto sustituto;

b) Tasa o tasas equivalentes del nuevo impuesto, cuyo rendimiento puede ser mayor al del impuesto sustituido;

c) Desequilibrio derivado del efecto de los impuestos indirectos sustituidos total o parcialmente;

d) Descompensación transitoria por el impacto del IVA en las etapas de producción-distribución;

e) Impacto en los precios en relación con el costo de inventarios que comprenden el impuesto anterior acumulado, en el momento del cambio del sistema.

II. Factores subjetivos que pueden ocasionar también aumentos:

a) Desconfianza, temor o desorientación en relación con el cambio de sistema;

b) Falta de información adecuada sobre la naturaleza, ventajas y aspectos positivos del nuevo impuesto;

c) Condiciones especulativas circunstanciales;

d) Otras causas concurrentes de inflación.

Para agregar a lo anterior diremos que, frente a una situación de inflación o de una alza general de precios, al IVA podría atribuírsele, en todo caso, un porcentaje mínimo, pero no toda la culpa de la misma.

Para contrarrestar los efectos negativos de cualquiera o cualesquiera de los factores antes señalados, que pudieran poner en peligro el éxito del sistema, se requiere, ante todo, afinar la política administrativa y de control del impuesto, así como la exigencia de la observancia de las leyes fiscales.

2. Posibilidades de una política "antiinflacionaria".

Las posibilidades de que el IVA pueda actuar con efectos, si no "deflacionarios", cuando menos "antiinflacionarios", en el marco de una política fiscal que se proponga tales fines, son cuestionables, aún cuando, desde luego -- factibles y, en nuestro caso, pueden, o mejor dicho debenhaber sido consideradas, cuando menos en parte, por nuestras autoridades hacendarias, lo que implicaría obviamente la adopción, con la oportunidad necesaria, de una serie de medidas y de controles, unos transitorios y otros permanen

tes, en diversos aspectos, lo cual requiere, a su vez, de una gran disposición de comunicación y colaboración de todos los interesados.

3. Administración y control del impuesto de parte del fisco.

El control del IVA se considera generalmente más complejo y más costoso en principio para las autoridades administradoras recaudadoras, que el del ISIM (en nuestro caso), ya que estos aspectos suponen, por una parte la vigilancia de los pagos sobre las ventas y por la otra, el control de los "créditos" susceptibles de ejercerse por el causante, por las retenciones del mismo impuesto que a su vez a él le fué repercutido sobre el importe de los productos gravables. A todo esto habría que agregar los pagos del IVA, sobre las importaciones así como el mecanismo de crédito o devolución del impuesto en relación con las exportaciones. No obstante, en el caso particular de nuestro país puede considerarse que se tiene ya un avance con la administración del ISIM durante 30 años y con la experiencia adquirida en la implementación relacionada con los convenios de coordinación celebrados entre la federación y los estados, a la luz de las disposiciones, que estaban vigentes del ISIM.

4. Problemas de coordinación administrativa.

Se refieren precisamente a la coordinación e implementación del sistema a nivel de entidades federales, cuando se asigna a éstas (por adhesión) la recaudación y vigilancia del impuesto (administración descentralizada), así como la concentración y determinación de las particiones y reparticiones del producto del impuesto mismo, con dichas entidades. Tales problemas implican, desde luego, situacio

nes especiales o particulares susceptibles de implementarse adecuadamente y sobre las mismas se cuenta ya. en nuestro caso, las experiencias a que se hizo referencia en el punto anterior.

5. Neutralidad del Impuesto.

Aún cuando la "neutralidad" del impuesto es uno de los principales objetivos del sistema, diversas razones administrativas y políticas no permiten generalmente establecer una neutralidad absoluta de dicho impuesto en todos los niveles del proceso económico; entre otras, puede ser determinante la conveniencia de exceptuar determinados productos o servicios, o de establecer tasas reducidas para otros. Otro factor a este mismo particular, puede ser la conveniencia de preservar ciertos impuestos indirectos, totales o parcialmente, sin incorporarlos definitivamente al IVA.

6. Administración y control del impuesto por parte de los causantes.

El otro lado de la moneda, tanto por lo que toca al impuesto retenido; como por el impuesto pagado, lo constituye el control de éstos por parte de los causantes, los cuales, por conveniencia propia, requieren de una administración por lo general más eficiente, tanto o más compleja cuanto más lo requieran las características del negocio y, desde luego, eventualmente más costosa, de acuerdo con la extensión de la información y de la comprobación requeridas.

7. Causantes "menores"

En la generalidad de los casos de adopción del IVA, los "causantes menores" (pequeños fabricantes y comerciantes minoristas), implican el problema principal a superar-

en las mejores condiciones posibles, ya que estos causan--
tes, aparte de encontrarse colocados en la última etapa --
del proceso productivo-distributivo, o de ejercer en peque--
ña escala actividades productivas, constituyen el eslabón--
final del sistema (consumidor final), o sea el instante --
dónde se supone que se cierra y culmina la cadena del "im--
puesto al valor agregado".

Los causantes menores representan generalmente un vo--
lumen muy importante del campo donde actúa el IVA, al mis--
mo tiempo que involucran una proporción considerable de su--
jetos que no cuentan, o intentan aparecerlo así, con los -
medios necesarios para comprobar el monto de sus operaci--
ones gravables.

Debería proporcionarse a éstos las mayores facilita--
des posibles para el cumplimiento de sus obligaciones.

8. Difusión y conocimiento del alcance del impuesto.

El IVA, según se ha apuntado ya también, durante el -
proceso de su implantación e introducción a cualquier sis--
tema tributario, requiere de un plan adecuadamente elabora--
do y orientado respecto al conocimiento y naturaleza del -
impuesto, así como de todas sus implicaciones y necesida--
des de control, entre los cuales, de los primeramente cita--
dos, los más importantes son los que tiendan a neutralizar
o atenuar los efectos "potenciales" de inflación que se a--
tribuyen al IVA.

Dicha difusión y conocimiento, deben dirigirse, en --
forma permanente, y desde luego, a todos los niveles, in--
cluyendo el de los organismos encargados de su control, --
por lo cual se ha considerado que entre la fecha en que la
ley y los ordenamientos respectivos son sancionados y aque--
lla en que los mismos entran en vigor, se requiere un lap--

se razonable, que en la mayor parte de los casos se amplía hasta un año, como se previno en el caso de la ley mexicana.

C. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA LEY. (3)

Las características principales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que ha sido aprobada y promulgada para su introducción al sistema impositivo de nuestro país tiene, en términos generales, las modalidades que se indican a continuación, comentadas superficialmente, e intentando, tomar en cuenta los lineamientos elementales, de la teoría general del impuesto.

1.- Propósito. La nueva Ley, según se expresa, tiene como objetivo fundamental eliminar los resultados nocivos del impuesto "en cascada" que se presentaba con el ISIM. - (Exposición de Motivos).

2.- Vigencia. Como ya se ha mencionado al igual que en otros países, se concedió, un plazo razonable, entre la fecha de promulgación de la Ley (29 de diciembre de 1978) y la fecha en que la misma entró en vigor (1.º de enero de 1980) art. 1.º transitorio, sin cerrar la posibilidad de que se pospusiera la fecha de entrada en vigencia, por alguna razón poderosa, cosa que no sucedió.

El Reglamento respectivo, se preparó, en el curso del año 1979, dándose a conocer a fines de ese año, obviamente habrá oportunidad de que se introduzcan las reformas que se estimen pertinentes en el presente período legislativo.

3.- Objeto y sujeto. El objeto del impuesto, en el caso de la Ley aprobada, tiene una cobertura más amplia que el ISIM, introduciéndose como nuevos conceptos, entre otros, las importaciones, tanto de bienes como servicios, así como los arrendamientos (uso o goce temporal de bienes) que no refieran a casa habitación, (art. 1.º). Esta característica, sin embargo en el primer caso, como ya se ha dicho obedece fundamentalmente al efecto del impuesto denami

nado del "lugar de consumo" e "lugar de destino", condición "sine qua non" del desgravamiento de las exportaciones, mientras que en el segundo caso citado no afecta por lo general los procesos intermedios de producción e comercialización.

4.- Tasa. Se esta fijando una tasa única del 10%, (art. 1o.), con excepción de una especial (6%) exclusiva para las franjas y zonas libres fronterizas del Norte de la República (art. 2o.). Esta decisión nos parece muy acertada, ya que en la mayor parte de los países existen dos o tres niveles de tasas: una tasa "general"; una o mas tasas "reducidas", aplicables a ciertos bienes e servicios de consumo general e alimentos y una o más tasas "altas", para artículos suntuarios.

5.- Exenciones. Las exenciones por cuante a los bienes y servicios gravados, se encuentran enunciados en forma expresa y limitativa (arts. 9 y 15). Quizás surjan dudas al momento de enfocar su aplicación, las cuales, sin duda, deben ser aclaradas oportunamente.

6.- Traslación del impuesto. Se establece la obligatoriedad, sin excepción, de la traslación del impuesto precedente, en forma expresa, por parte del vendedor o del prestador de servicios, así como, por otra parte, la de aceptación en la misma por el comprador e el usuario, sin excepción también, incluyendo en este último caso a la Federación, al D.F., a los Estados, Municipios y organismos descentralizados; a las instituciones y asociaciones de beneficencia; cooperativas; etc. (art. 3o.)

7.- Acreditamiento del impuesto. La Ley está aceptando en relación con la forma de pago y la liquidación del impuesto, la alternativa conocida como del "impuesto con--

tra impuesto; y en cada caso, el causante podrá, ejercer - automáticamente el "crédito" del impuesto pagado sobre sus insumos, contra el impuesto causado sobre las ventas realizadas por él mismo (arts. 4 y 5).

En igual forma se hará uso del derecho de "crédito" - sobre las exportaciones, las enajenaciones de primera mano de bienes a negocios agrícolas, ganaderos e de fertilizantes, el suelo, animales y vegetales, que no estén industrializados, carne en estado natural, tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo, leche natural y huevo, etc. bienes todos comprendidos en el artículo 9 de la Ley.

A este último particular, es de observarse que la Ley está optando por la alternativa llamada del consumo, que beneficia de inmediato al causante en cuanto a que éste no tiene que diferir la recuperación, como es común en otras legislaciones. Dicha práctica, según se ha dicho ya, beneficia a la inversión mientras que la última la desalienta. Tendríamos que considerar esta alternativa como otro aspecto positivo de la Ley.

8.- Pago y compensación del impuesto. En términos generales también, por el pago se hará declaración mensual, - en forma provisional, por el neto correspondiente (retenciones contra pagos) a reserva de presentar una declaración anual (definitiva) que comprenda el mismo período y - se encuentre conciliada con la declaración del Impuesto sobre la Renta (art. 5).

De tenerse saldos a favor, podrá optarse, en términos generales también, por la compensación y en casos especiales (exportaciones, ventas de primera mano a negocios agropecuarios y de fertilizantes y desarrollo de planes de inversión, principalmente), por la devolución, que se supone

debe ser ágil y expedita (art. 6).

9.- Exportaciones. Según se ha comentado antes, el efecto impositivo llamado del "lugar de destino", supone la aplicación del gravamen respectivo en el lugar donde se consumen los bienes o se reciben los servicios objetos del mismo. En el IVA esta condición se está realizando plenamente, gravando las importaciones y "a contrario sensu", desgravando las exportaciones (tasa cero), incluso concediendo un beneficio extra; aún cuando se trate de bienes o Servicios cuya enajenación, en el país no de lugar al pago del impuesto, (arts. 29, 30 y 31 de la ley).

10.- Lugar de pago. La Ley establece como lugar único de pago neto del impuesto, en una sola declaración, las oficinas autorizadas correspondientes al establecimiento principal, de la empresa. Esto supone que cualquiera que sea el número de establecimientos o dependencias que una empresa tenga en todo el país, el entero del impuesto (diferencias entre retenciones y pagos) deberá concentrarse y efectuarse en un sólo lugar (art. 32). Habrá lugar a pagos anticipados (declaraciones mensuales y pagos anuales ajustados) declaraciones anuales, conciliadas éstas últimas con las declaraciones respectivas del ISIM. (art. 5).

Esta disposición de presentar las declaraciones en una sola oficina, obviamente tiene como finalidad la de hacer posible que la empresa de que se trate se encuentre en condiciones de hacer use de los "créditos" totales a que la misma tenga derecho, a fin de poder compensar éstos, contra la totalidad a la vez del impuesto originado sobre sus actividades.

La presente disposición quizás tenga dificultades prácticas (el plazo de 20 días en las declaraciones mensua

les podría ser certe en algunos casos) que hacen necesario conocer la reacción de algunas empresas muy ramificadas, - sobre todo en su proceso de comercialización, para juzgar de la efectividad y conveniencia de la misma, tal como ha sido prevista.

11.- Incorporación de impuestos especiales. El IVA su pone generalmente para la estructuración del objeto gravado, dos aspectos fundamentales: a) la incorporación, aparte del impuesto principal sustituido (ISIM), del mayor número de impuestos posibles, indirectos o especiales (tanto federales, como estatales y municipales); b) la coordinación con las entidades federativas (los Estados y éstos a su vez con los municipios), a fin de que éstas renuncien a los impuestos susceptibles de ser incorporados al IVA, y que este último opere como uno solo y único impuesto a nivel federal, independientemente de las participaciones que se establezcan para cada una de las partes involucradas y sin perjuicio, por otra parte, de la mecánica de administración y recaudación del propio impuesto que también se establezca.

En nuestro caso, la Ley está considerando, aparte del ISIM una lista de impuestos federales especiales que se han abrogado, incorporando desde luego su objeto al IVA, - suponiéndose que en algunos casos se debe operar un ajuste de acuerdo con la técnica de "ensamble", dejando en vigor algunos, por el equivalente, de las tasas del ISIM, a fin de no alterar la productividad global de la recaudación, - ya que, como se ha dicho, el IVA tiene, o se pretende darle, fundamentalmente, el carácter de un gravamen "sustitutivo" de los impuestos incorporados entre los cuales, el ISIM es el principal.

12.- Coordinación Fiscal con los Estados. Como es sabido, la dificultad principal es la adopción del IVA como impuesto único sobre la venta de bienes y servicios en cualquier país, ha sido siempre la posibilidad de que pueda existir la coordinación fiscal necesaria con las entidades federativas, a fin de establecer una ley impositiva única, que absorba todos los impuestos locales que pudieran oponerse al espíritu del propio IVA.

En nuestro país, esta coordinación fue ya posible parcialmente con el ISIM, desde hace algunos años. El IVA está dando un paso más a este particular y, aún cuando la ley aprobada está dejando abierta la opción a la coordinación (art. 41) y ésta, independientemente de su conveniencia práctica, puede ser cuestionable desde otros puntos de vista (la soberanía de los Estados y del llamado "municipio libre", aspectos que a nos corresponde discutir) se intuye que se ha tratado simplemente de allanar el camino para hacer posible una coordinación integral, a través de la nueva "Ley de Coordinación Fiscal" y aún de la propia ley del IVA, que contemplan primordialmente la problemática, como lo demuestra el hecho de haberse aprobado y sancionado dicha ley simultáneamente con la del IVA.

13.- Administración y control del IVA. El propósito enunciado en la nueva "Ley de Coordinación Fiscal" y aún de la propia "Ley del Impuesto al Valor Agregado" es, sin duda alguna, que se amplíen los convenios de coordinación fiscal para que (salvo el régimen especial a que se encuentra sujeto el Distrito Federal), con los Estados, se de una administración y depuración óptima, de sus mecanismos relacionados con la recaudación del IVA, en los términos previstos en la primera de dichas leyes.

Los Estados deben recibir, por otra parte, la compensación adecuada por su gestión, así como algún otro estímulo particular, en razón de la eficiencia de la misma.

14.- Participaciones de las Entidades Federativas. Es la propia "Ley de Coordinación Fiscal", la que fija las proporciones de los impuestos a que tienen derecho en lo sucesivo las entidades federativas, no únicamente de los productos del IVA, sino de acuerdo con el enunciado de la citada Ley, comprendiendo desde el 1.º de enero de 1980, un porcentaje de la recaudación fiscal total federal, incluyendo el ISR con unas cuantas excepciones.

Sin duda, es el problema principal de la centralización y descentralización administrativa, a la vez que la distribución equitativa de los impuestos a las entidades federativas.

15.- Problemas de inventarios en la transición. De los problemas más controvertibles que suelen presentarse en la transición del impuesto del tipo del ISIM al IVA, destacan de manera especial los que se refieren a la "desgravación" de los inventarios anteriores, por el equivalente, que en el caso sería el ISIM y demás impuestos indirectos sustituidos por el IVA. que los referidos inventarios pudieran tener involucrados en sus costos cuando se operó el cambio, a fin de poder equiparar unos y otros a los efectos del nuevo sistema, que implica precisamente la "sustracción" del impuesto de todos los insumos y el consecuente "desgravamiento" a cualquier nivel y en cualquier circunstancia de dichos inventarios.

Por consiguiente, teóricamente lógico, supone la operación del IVA, desde el momento de su implantación, con todas las consecuencias favorables que se atribuyen al IVA,--

incluyendo cualquier efecto inflacionario, que es, como ya se ha dicho también, el más "temible" de los efectos que frecuentemente se imputa a la introducción del IVA, en ocasiones quizás con cierta ligereza.

La situación apuntada fué prevista desde los inicios de la propagación del sistema y ha sido tomada en cuenta, con diversas modalidades, por algunos países, aún cuando en la práctica no han sido pocas las dificultades de diversa índole que se han presentado para hacerla efectiva y realista, dado lo complejo que implica su cálculo y las limitaciones que han tenido que afrontarse en diversas situaciones y circunstancias, siendo las principales, por una parte, que dicho crédito implica una devolución, de parte del fisco y por la otra, que el monto de dicho crédito puede afectar las estimaciones de los ingresos fiscales previstos del ejercicio correspondiente.

I.- Activo Fijo (bienes de capital o de uso). Como ya se ha mencionado, en la ley aprobada, bajo determinadas condiciones, toda adquisición de bienes de capital estará sujeta al "acreditamiento" o "devolución" inmediata, por cuanto al impuesto IVA que de acuerdo con la misma se haya causado, en los términos establecidos (arts. 5 y 6). Dicho tratamiento se entiende que será aplicable a todas las adquisiciones que tengan lugar a partir de la vigencia de la nueva Ley (le. de enero de 1980), así también, se previó en la transición, "crédito" en favor del causante, sobre los activos fijos (salvos por recuperar) adquiridos durante 1979, según lo establecido por Artículo Quinto Transitorio, por el 50% del ISIM causado sobre las adquisiciones del carácter mencionado, ocurridas en 1979.

El tratamiento descrito, aparentemente, tiene la ex-

plicación de que, de acuerdo con las prácticas evolucionadas del IVA, se considera como condición consecuente, que cuando se concede totalmente y de manera "inmediata" el de recho al crédito sobre las nuevas adquisiciones, no se o--
terga concesión o crédito alguno sobre las antiguas.

La posición adoptada por la ley puede considerarse razo- nable, ya que definitivamente, el tratamiento previsto -
implica un estímulo a las nuevas inversiones industriales-
principalmente.

II.- Inventarios Circulantes (bienes de consumo). En--
el presente caso tenemos que partir del supuesto de que la
ley no está reconociendo hasta este momento, compensación-
o derecho de crédito alguno en relación con el ISIM u o---
tros impuestos indirectos que serían sustituidos por el I-
VA, sobre los inventarios anteriores (productos terminados)
y en proceso, materias primas, partes compradas, materia--
les, etc. en el caso de una empresa industrial y mercan---
cías compradas y otros tratándose de un negocio comercial,
por lo que tenemos necesidad de analizar las distintas si-
tuaciones que se presentarían con este motivo, que pudie--
ran considerarse susceptibles en todo caso de provocar una
"alza de precios" transitoria e persistente, en perjuicio-
sobre todo del consumidor final.

En primer lugar, tendría que tomarse en cuenta la pro-
porción, permanencia y monto probable del impuesto incluí-
do en los inventarios iniciales, lo cual supone una serie-
de variables para cada clase de negocios; todo esto ten---
dría que influir a su vez en las alternativas de seguir a-
plicando, en principio el mismo precio de venta anterior, -
o tratar de ajustar éste a corto o largo plazo, tomando en
cuenta, aún cuando en lo sucesivo se tendría que conside--

rer en cada etapa de la producción o la comercialización - el nuevo impuesto (10%), se costaría por otra parte con el derecho de crédito sobre lo pagado a su vez sobre los nuevos insumos (derecho que está perdiendo sobre el valor de los inventarios anteriores).

En segundo lugar, habría que considerar el efecto que pudiera tener el cambio de la tasa anterior, a la tasa del IVA, en los consumidores inmediatos mientras repercutía, con todas sus consecuencias, la aplicación de la nueva tasa de acuerdo con la técnica del IVA, con vistas a evitar o minimizar cuando menos, los efectos inmediatos del cambio que, como ya se dijo, potencialmente se considera inflacionario.

A este particular, podríamos analizar dos situaciones típicas:

a) Que el comprador inmediato sea intermediario en el proceso productivo-distributivo, en cuyo caso éste recibirá el traslado y el impacto del nuevo impuesto, o sea el 10% del IVA separadamente del importe de la compra (supongamos que ésta fuera por \$100); mientras que en el caso anterior, o sea con el ISIM, el impuesto repercutido habría sido del 4%. Así pues, en el supuesto del IVA, la compra representaría por sí sola un valor de \$100, ya que los \$10 del impuesto repercutido constituirían para el mismo comprador un "crédito" susceptible de recuperar contra las retenciones que él a su vez tendría que hacer a sus compradores inmediatos, sin aumentar el precio del insumo; en cambio, en el caso anterior, o sea con el ISIM, el intermediario habría pagado \$104 por el mismo artículo, incluido el 4% del impuesto, siendo éste el costo de su insumo, con base en el cual (la proporción respectiva), habría fijado su

precio de venta, aplicando y repercutiendo a su cliente inmediato el 4% sobre este último.

b) Que el comprador inmediato sea un "consumidor final", en cuyo caso, el primero de los supuestos éste recibiría el mismo producto en \$100, aumentando en \$10 del nuevo impuesto, o sea \$110; en cambio, en el caso anterior, - el mismo producto lo recibiría en \$100 más \$4 (4% de ISIM) o sea en \$104, con lo cual, si el precio de venta \$100 es el mismo que se regía antes del cambio de impuesto como consumidor final, estaría sufriendo de momento un aumento (alza de precio) real de \$6 (6%) en el mismo producto.

La justificación del proveedor para vender el artículo al mismo precio de \$100, puede ser discutible, ya que para él, dicho producto no ha sufrido alteración alguna en su costo anterior, o sea en su valor de inventario, y al entrar en vigor el IVA, él estaría repercutiendo, no ya el 4% de la tasa anterior, sino el 10% de la nueva, con la cual obtendría un beneficio adicional que, aún cuando el fondo no sería precisamente el 6%, resulta de todos modos que la diferencia de las tasas nominales de ambos impuestos, si puede derivar en su provecho, transitoriamente, -- una ganancia adicional, aparentemente especulativa, aún cuando ésta podría reducirse en función de otros factores, que resulta sumamente difícil valorizar y someter a una fórmula general y precisa. No obstante, tratándose del comprador inmediato que tiene el carácter de consumidor final éste sí estaría sufriendo por lo pronto los efectos de la diferencia de tasas en forma definitiva.

Tales son algunas de las situaciones que se presentan en los casos de arraque del IVA, en relación con los inventarios circulantes.

No puede dejarse de mencionar, sin embargo, el hecho de que, aún concediendo el fisco el derecho a un "crédito" transitorio para éstos, sería problemático que éste se hiciera incidir en beneficio de los adquirentes inmediatos - del bien o del servicio (ajuste de los precios de venta) y al particular, nuestras autoridades fiscales han expresado su propósito de no conceder en definitiva "crédito" alguno el cual, de acuerdo con las mismas, consideran estar minimizando el efecto que se prevé (alza de precios), reducción de la tasa nominal al 10% que en opinión de las mismas, es ya por abajo de la tasa real de conversión del ISIR al IVA con efectos recaudatorios equivalentes.

16.- Causantes menores. Como ya se sabe, el problema de los causantes menores", es otro de los que dificultan el control y aún la efectividad del IVA en cualquier caso. El plan de incorporación paulatina previsto en la ley (Artículo Cuarto transitorio, nos parece razonable, en las circunstancias previstas, lo cual no quiere decir que el éxito del sistema a este particular, esté garantizado por el futuro.

17.- MOTIVOS DE PREFERENCIA DEL IVA.

Harle al nuevo impuesto un carácter de impuesto sobre el consumo. Se ha considerado, que con el IVA es el contribuyente quien debe dar ciertas características, del bien, - para justificar la deducción de todo lo que ha pagado. Esta podría ser decir, es la primera razón o motivo de preferencia del IVA. Este debe ser a través de tener una regular contabilidad que se lea constantemente a disposición - del fisco instrumentos de control sea en relación de cada empresa, sea en relación de las varias empresas en sus re-

recíprocas relaciones. Con el IVA, el mecanismo de determinación de las ventas gravables y de aquellas legítimamente exentas, se presenta más simple y eficaz, en esto el Fisco quien debe tomar la iniciativa para constatar el derecho a la exención.

En segundo lugar, la generalidad ha sido considerada como una característica esencial del impuesto adoptado y esto sólo porque una aplicación general y uniforme del impuesto a todas las mercancías y a todos los servicios le hace neutral en las relaciones comerciales al interior y al exterior del país.

A esto debe sumarse que el IVA, presenta además, buenos motivos de preferencia bajo estos dos perfiles: el de la traslación y el de la evasión. El hecho de que un impuesto se determine en una sola fase de proceso distributivo, puede constituirse como un incentivo a la evasión, la cual, una vez verificada es además de todo total y completa; mientras difícilmente puede ser total en un sistema a pagos fraccionados como el IVA, por la posibilidad que presenta su mecanismo, de automática recuperación del tributo.

Por otra parte no se ha olvidado el hecho de que el impuesto al valor agregado, trayendo una periódica declaración sobre el valor agregado de los varios sujetos del impuesto, tiende a dar a la administración financiera un elemento para determinar y controlar también para los fines de los impuestos directos.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO III

- (1).- El Impuesto al Valor Agregado, C. P. Alberto --
Parrás Pagés; pag. 3, 4 y 5 Centro de Investiga-
ción Tributaria de la Ceparmex. 1972
- (2).- "Estudio y Analisis General del Impuesto al Va-
lor Agregado", C.P. Ramón Cárdenas Ceronado; --
pags. 3 Secretaría de Finanzas y Tesorería Gene-
ral del Estado de Nuevo León. 1978
- (3).- Diversos folletos, brevarios y publicaciones -
emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédi-
to Público, en la segunda mitad de 1979.
- (3).- Comentarlos acerca del IVA, del documento "Estu-
dio y Analisis General del Impuesto al Valor --
Agregado", C.P. Ramón Cárdenas Ceronado. Mier--
bre de la Academia de Estudios Fiscales de la -
Contaduría Pública.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. 1980
- Ley de Coordinación Fiscal. 1979

CAPITULO IV.

PROBLEMAS EN LA ADOPCION DEL I.V.A.

A) EL PROBLEMA PSICOLOGICO

Hay que decirle, el conocimiento del impuesto, en su aspecto técnico, e inclusive práctico, no es conocido por amplias capas de la población; a pesar de que se han desplegado esfuerzos considerables, más no suficientes y adecuados, para que el grueso de la población, tenga un conocimiento efectivo del cambio de sistema de imposición.

Pese a que se ha estudiado, desde hace ya bastante tiempo la posibilidad de implantarlo en nuestro sistema tributario, parece extraño que en un país con poco más de 70 millones de habitantes, sean tan pocos los interesados sobre el particular que en un decenio se hayan hecho sólo bosquejes, y solamente al final de éste se hayan estructurado las políticas para su implantación; parece también extraño esa especie de velo que parecía cubrir el argumento, sobre todo cuando se deseaba ir más allá de lo instituido.

Existe, además la tendencia o actitud, un tanto inconsciente de destruir o desechar cualquier otra nueva o innovación, no tanto por el hecho de su novedad, o trascendencia, sino para no someterse al esfuerzo de estudiarla y procurar mejorarla en lo conveniente.

Se puede apreciar también cierta resistencia a las ideas nuevas, como para las nuevas mentalidades, para los métodos de innovación, y parece una actitud negativa el hecho de que se prepan procedimientos modernos, la introducción de instrumentos, que el avance de la tecnología, nos ofrece, para optimizar, todos los mecanismos, de administración, control y recaudación de los impuestos.

No puede existir e darse, alguna forma de avance e progreso civil, cuando la acción cotidiana se aferra en la repetición de todo lo administrativo, que tiene la rutina diaria del trabajo a desempeñar, sin importarle y menos interesarle al empleado hacendario, romper con lo consuetudinario de todo éste ya que el contribuyente se amolda en práctica, a procedimientos, que con el tiempo ha adoptado, y que resulta muy difícil remover.

Para las dificultades de orden psicológico en la adopción del IVA no sólo, es de atribuirse a los contribuyentes, sino también a las mismas oficinas, sobre las cuales caerá, la tarea administrativa, para la realización adecuada, en el ejercicio de un trabajo así.

El personal de las instituciones hacendarias, parece estar demasiado ligado a los esquemas tradicionales, por lo que la transición, encuentra aquí uno de los obstáculos a vencer más serios; es bien cierto que la capacitación del personal, hacendario en el conocimiento y manejo de los nuevos sistemas y procedimientos tributarios, es digna de elogio, pero también es bien manifiesto, los obstáculos que se erigen, de carácter psicológico en todo cambio, traduciéndose en falta de habilidad, morosidad, fallas administrativas, etc. que afecta, todo esto, al desempeño correcto de la recaudación y de margen, a críticas tendenci-

sas.

"En un régimen nuevo de imposición, como el que nos ocupa, la proyección de cierta mentalidad, respecto al IVA, en el cual la situación contable, de las empresas constituye la base para valuar los negocios y para la determinación de la regularidad de las deducciones, expone ciertamente a los contribuyentes a una cierta oposición, en relación con las oficinas gubernamentales y a una más acentuada inacidumbre de la misma dirección y política de las empresas.

El obstáculo psicológico a la recepción del IVA debe ser removido gradualmente, ordenada y orgánicamente, con una visión clara de los pasos y puntos a seguir en la partida y también claridad, en los objetivos de la acción administrativa." (1)

Se podría decir, que la claridad, en la estructura del nuevo impuesto, es un factor poderoso, para que los obstáculos, que hemos citado, se hechen abajo más fácilmente, pero este no vendrá por inercia, hay que repetirlo; la aceptación psicológica de todos los sectores, para el nuevo sistema de imposición, tiene que ver con las estrategias de difusión, conocimiento, asimilación y capacitación que adopten las autoridades hacendarias.

B) ADMINISTRACION Y ADOPCION DEL I.V.A. POR LAS TESORERIAS

La buena aplicación del I.V.A. depende de la capacidad que se tenga para administrarlo, y en este sentido, Méjico ha alcanzado una etapa de desarrollo que le permitirá manejar con eficiencia el nuevo impuesto.

El programa general de implementación administrativa muestra las acciones que es necesario llevar a cabo, tanto para establecer la forma en que deben llevarse a cabo las funciones de naturaleza continua, como son empadronamiento, recaudación, etc. así como las que se requieren para dar solución a los problemas de carácter transitorio que tienden a desaparecer una vez que el impuesto ha estado en vigor durante cierto tiempo y que comprenden los aspectos que a continuación se mencionan:

.Entrenar al personal técnico que administra el impuesto, tanto el de la Federación, como el de las entidades federativas.

.Educar a los causantes y público en general, en lo concerniente a los aspectos básicos del impuesto y de las nuevas obligaciones que tiene que cumplir.

.Emitir disposiciones de carácter administrativo que señalen a los contribuyentes y a las previas autoridades, el trámite e la solución que debe darse a determinadas operaciones.

El programa de recaudación, dentro del Programa General de Implementación Administrativa, es el aspecto que destaca por su trascendencia y su importancia, obligándose a citar sus principales objetivos;

.Determinar los sistemas y procedimientos que deben ser aplicados para recibir el pago del impuesto por parte de los contribuyentes, lo cual comprende la elaboración de

formularios, la recepción de las declaraciones, su revisión, etc.

.Establecer los sistemas y medios para que la administración tributaria pueda identificar y clasificar a los contribuyentes, de acuerdo con los actos e actividades que lleven a cabo.

. Integrar un padrón de contribuyentes a nivel nacional, para lo cual preferentemente se hará del procesamiento automático de datos". (2)

Por otro lado, la colaboración administrativa de los Estados con la Federación para realizar, tareas de recaudación, fiscalización y en general de administración de impuestos federales, ha sido una fecunda experiencia, que ha demostrado un amplio grado de desarrollo de la capacidad administrativa de las entidades federativas. Esta colaboración ha hecho posible, en los últimos años, obtener importantes aumentos en la recaudación de los impuestos. Los nuevos convenios de colaboración administrativa ya han sido firmados y han entrado en vigor el 1.º de enero de 1980.

El establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en sustitución del de ingresos mercantiles obliga a revisar todos los procedimientos de participación para reunirlos en un sistema nacional de coordinación fiscal.

Dentro de dicho sistema, ya no se otorgan participaciones sólo respecto de ciertos impuestos federales, sino que la parte que corresponde a Estados Municipios, se determina en función del total de impuestos federales, incluyendo aquellos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la federación, como son los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.

Los Estados de la Federación, en ejercicio de su soberanía se han adherido al Sistema Nacional de Coordinación-Fiscal y desde el 1.º de enero de 1980, participan en el Fondo General de Participaciones formado por el 13% de la recaudación total que se incrementará con el porcentaje que represente en dicho ingreso de la Federación la recaudación de gravámenes locales o municipales que las entidades deregulen o dejen en suspenso.

Las participaciones tradicionales en impuestos federales y aún el funcionamiento del Fondo General de Participaciones, tienen como consecuencia que las entidades que generen mayores volúmenes de recaudación por impuestos federales, son las que también reciben las mayores proporciones por concepto de participaciones. Ello es natural y debido; pero produce el inconveniente de que los Estados de menor desarrollo económico relativo, no obtengan de la distribución de participaciones, recursos que los auxilien para acelerar su desarrollo social y económico. A través de un largo diálogo entre los Estados y la Federación, se han encontrado procedimientos para aliviar situaciones como la descrita, a través de la creación en forma permanente, de un Fondo Financiero Complementario de Participaciones que se distribuya entre los Estados en proporción inversa a las participaciones que reciban del Fondo General y al gasto corriente en materia educativa que realice la Federación en cada una de las entidades. En esta forma y tomando en cuenta además, la población de cada Estado, pueden hacerse llegar recursos adicionales a las entidades menos favorecidas con el funcionamiento normal de participaciones.

Las características del IVA, obligan a variar sustancialmente el procedimiento para hacer la distribución de -

participaciones a las entidades federativas; pues al contrario de lo que ocurría con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles el lugar donde se recaude el nuevo impuesto no es necesariamente 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 al Fondo General de Participaciones, con cargo a todos los impuestos federales, el cual se distribuirá entre las entidades, en los términos de la 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.

DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.

Mediante previo convenio, que celebren los Estados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrán adherirse al Sistema, claro que deberá ser aprobada esta intención por la legislatura local correspondiente; o también podrán dar por terminado el convenio, previo acuerdo de la legislatura del Estado.

La adhesión o retiro del sistema, deberá ser publicado en el diario oficial de la Federación y el Periódico Oficial del Estado.

La adhesión al Sistema será integral y no en cuanto a ciertos aspectos e ingresos. (artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal).

En caso de que una entidad no cumpliera con lo pactado, en el Convenio celebrado con la S.H.C.P., la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, dictaminará la resolución de disminución de las participaciones de la entidad,

en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación.

La S.H.C.P. le señalará a la entidad respectiva la -- violación, ésta contará con mínimo tres meses, sino corriera se considerará a la entidad fuera del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (artículo 11)

A la entidad afectada, por este tipo de resoluciones, le queda un camino a seguir, en base al artículo 105 Constitucional, demandar la anulación de la declaratoria, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

DE LA COLABORACION ADMINISTRATIVA ENTRE LAS ENTIDADES Y LA FEDERACION.

Podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderá -- la recaudación, fiscalización y administración, que serán -- ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades.

Las autoridades fiscales de las entidades que realizan, todo este tipo de actividades se considerarán, autoridades federales. (artículo 14)

A la S.H.C.P. le corresponderá, la facultad, de fijar los criterios y todo tipo de medidas, para la aplicación -- de las disposiciones fiscales así como las reglas, de colaboración administrativa.

La recaudación de los impuestos federales se hará por las oficinas autorizadas por la S.H.C.P. e por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios e acuerdos respectivos. (artículo 15)

Cuando la entidad recupe ingresos federales, los concentrará directamente a dicha Secretaría y rendirá cuenta -- por su cuenta de la recaudación. La Secretaría, también directamente, hará el pago a las entidades de las entidades --

que le correspondan en los fondos establecidos y pondrá a su disposición la información correspondiente. Se podrá establecer, si existe acuerdo entre las partes interesadas, un procedimiento de compensación permanente.

DE LOS ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDINACION.

Participarán la S.H.C.P. y las entidades, por medio de su órgano hacendario, en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:

- I. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- II. La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.
- III. El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).

La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, se integrará por el Secretario de Hacienda y por el titular del órgano hacendario de cada entidad, ésta sesionará cuando menos, una vez al año. Las facultades de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales serán las siguientes:

I. Aprobar los reglamentos de funcionarios de la propia Reunión Nacional, de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

II. Establecer, en su caso, las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las entidades para el sostenimiento de los órganos citados en la fracción anterior.

III. Pungir como asamblea general del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y aprobar sus presupuestos y programas.

IV. Proponer en lo conducente, las medidas que estime convenientes para actualizar e mejorar el Sistema Nacional

de Coordinación Fiscal.

El segundo de los organismos que nos ocupa, La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, se integrará por la Secretaría de Hacienda y ocho entidades, éstas actuarán a través del titular de su órgano hacendario. Las entidades que integren la Comisión Permanente serán elegidas por cada uno de los grupos que a continuación se expresan:

GRUPO UNO: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa.

GRUPO DOS: Chihuahua, Coahuila, Durango y Zacatecas.

GRUPO TRES: Hidalgo, Nuevo León, Tamaulipas y Tlaxcala

GRUPO CUATRO: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.

GRUPO CINCO: Guanajuato, Michoacán, Queretaro y San Luis Potosí.

GRUPO SEIS: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos.

GRUPO SIETE: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz.

GRUPO OCHO: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán.

Las entidades miembros de la Comisión Permanente, durarán en su cargo dos años, ésta podrá ser convocada por el Secretario de Hacienda, por el subsecretario de ingresos o por tres de los miembros de dicha comisión-

Las facultades de la Comisión son las siguientes:

I. Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse.

II. Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las entidades para el sostenimiento de los órganos de coordinación, los cuales someterá a la aprobación de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

III. Fungir como consejo directivo del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y formular informes de las actividades de dicho Instituto y de la propia Comisión Permanente, que someterá a la aprobación de la Reunión Nacional.

IV. Vigilar la creación e incremento de los fondos de participaciones, su distribución entre las entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la SHCP.

V. Formular los dictámenes técnicos, a que se refiere la Ley, y otros afines, que le encomienden, los organismos hacendarios.

El tercer organismo público, es el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), es un organismo, con personalidad jurídica y patrimonio propios, sus funciones son las siguientes:

I. Realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

II. Hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las entidades, así como de las respectivas administraciones.

III. Sugerir medidas encamizadas a coordinar la acción impositiva federal y local, para lograr la más equitativa-distribución de los ingresos entre la Federación y las entidades.

IV. Desempeñar las funciones de secretaría técnica de la Reunión Nacional y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

V. Actuar como consultor técnico de las haciendas públicas.

VI. Promover el desarrollo técnico de las haciendas -públicas municipales.

VII. Capacitar técnicos y funcionarios fiscales.

VIII. Desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

Todas estas instituciones, se contemplan en el contexto de la Reforma Fiscal, como marco de referencia, del nuevo sistema de imposición, creemos que si la coordinación es esmerada, las funciones y objetivos trazados, se lograrán satisfactoriamente.

Diseremos el art. 6o transitorio, de la Ley de Coordinación Fiscal, por ser de importancia para este tópico.

ARTICULO SEXTO.- Los Estados que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y el Distrito Federal percibirán a partir de la fecha en que esta Ley entró en vigor, las participaciones que les correspondan sobre la recaudación federal que se obtenga a partir del 1o. de enero de 1980, aun cuando correspondan a impuestos causados con anterioridad, por los cuales ya no percibirán participaciones conforme a las diferentes leyes y decretos que las otorgan o que quedan derogadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Las entidades que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal continuarán percibiendo las participaciones que les correspondan, conforme a las leyes y decretos que quedarán derogados por los impuestos causados con anterioridad a dicha derogación y las de impuestos especiales a que se refiere el inciso 5c. fracción XXIX, del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que subsistan; lo dispuesto en este precepto es aplicable a las participaciones de los municipios que se pagan directamente por la Federación.

C) EL CONTROL Y LA EVASION FISCAL.

Las modalidades que estuvieron vigentes, de control del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, son ya bastante notables, pero está por demás, sintetizar aquí las características, para hacer más evidente la exigencia que nace con la introducción del IVA. Sobre todo esto, como ya se ha considerado, se necesita desplegar, una singular organización, con el firme propósito de ampliar la captación y que permita al Estado la recaudación del nuevo impuesto en todo su conjunto.

Para decirlo en pocas palabras, el problema de la evasión en el ISIM, difícilmente desaparecerá con el IVA, si se observan estrictamente las medidas de control y si no son corregidas las imperfecciones del sistema sobre las ventas, por que según algunos estudiosos, creen que el problema de la evasión es bien manifiesto, y difícil de erradicar.

El primer factor a la evasión será dado del incremento de la tasa normal del 4% al 10%. Esto se debe sustancialmente al hecho de que es difícil hacer entender a la generalidad de la población que, aunque la tasa haya subido de un 4% a un 10%, en la realidad, la misma no sólo no ha sido incrementada, sino ha sido reducida.

"Aquí necesitamos subrayar, la existencia de una problemática para la transferencia del viejo al nuevo sistema impositivo en la conservación de recursos financieros adecuados a las necesidades del Estado. Está bien evidenciado que el paso del viejo al nuevo sistema acarreará, para el Estado una pérdida de entradas, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debería ser cauta y prever fondos especiales de reserva para utilizar al menos el primer año -

de aplicación del tributo.

El régimen de las deducciones implicará por lo menos dos o tres meses, un volumen de entradas tributarias menores por tal título". (3)

El hecho es que, en los primeros tres o cuatro meses de aplicación del nuevo sistema, las recaudaciones tendrán por resultado, sobre todo, una reducción de entradas, haciendo indispensable preconstituir en el balance del Estado fondos de reserva para afrontar la situación, y que no se caiga en la necesidad de recurrir a otros medios de financiamiento.

Con el sistema IVA, no sólo no se incluyen en la declaración relativa a un determinado mes parte de las ventas, (no obstante que las facturas sean regularmente emitidas y el impuesto pagado en razón del derecho de traslación), sino que el erario termina reembolsando al evasor una suma similar a aquélla evadida. Y este es un tipo de evasión particular del Impuesto sobre el Valor Agregado que tiene muchas probabilidades de no ser descubierto hasta que en la contabilidad del vendedor no se encuentren señas de la venta evadida.

El sistema de las deducciones nos lleva, en definitiva, al contribuyente que se efectúa una venta u otro acto sujeto al IVA, a librar una letra de cambio sobre el erario. Tal título de crédito está constituido por la factura que el vendedor da a su cliente. Este último de hecho, le presentará en el acto de la denuncia a la declaración mensual, en la cual podrá automáticamente deducir el impuesto a pagar sobre sus ventas aquella resultante de la factura que le ha dado su proveedor. Si éste ha efectivamente pagado el impuesto que ha indicado sobre la factura y que ha -

dado al cliente, todo es normal; pero si el proveedor no ha manifestado jamás aquel impuesto, el erario reembolsa una suma que no ha cobrado nunca, por lo que, como hemos dicho, la evasión no sólo trae la falta de pago del tributo, sino que también el desembolso por parte del Estado de una suma igual al impuesto no manifestado.

El interés de la evasión subsiste sea dentro de la empresa que prové, la cual reduce el propio monto a pagar del impuesto, y también en la empresa en la cual la mercancía es destinada. Esto es claro, ya que cada contribuyente tiene interés en tener facturas que deducir hasta un cierto límite. Bien pronto los intereses del vendedor vienen a coincidir con aquellos de su proveedor, el cual también ha fijado un límite en el monto oficial de sus ventas.

Si después, la empresa que adquiere es causante menor la cadena de los intereses opuestos se transforma fácilmente en cadena de evasiones, mientras las posibilidades de control cruzado desaparecen completamente. Por estas consideraciones desarrolladas, si no vienen estudiadas técnicas nuevas para contrarrestar la evasión, la reforma corre el riesgo de fallar sobre el particular, y un fracaso en éste campo se traduciría en daños incalculables:

a) Sobre la programación, obstaculizando los esfuerzos para el aumento de la productividad en todos los sectores, en especial el de la distribución.

b) Sobre la competitividad de la industria, deshaciendo de la capacidad productiva y protegiendo a los operadores semiclandestinos habituados a especular más día con día, que a fortalecer las empresas, según los planes de expansión a largo plazo.

c) Sobre reportes entre el Fisco y el contribuyente -

M-06 10223

que vendrían posteriormente, comprometidos con la demostración de que en México es utópico pensar en cualquier método tributario moderno.

Las autoridades fiscales conocen estas perspectivas y no deberían dejar de esforzarse para diluirlas.

En realidad, no puede negarse que la introducción del IVA, especialmente en un país, como el nuestro, tradicionalmente desatento en tener una fiscalización regular, traerá una serie de problemas administrativos, de ninguna manera sencillos, imponiendo a las empresas gastos, considerables en su reorganización. Sobre todo a nivel de las medianas y pequeñas empresas, generalmente menos preparadas sobre el plano administrativo, la necesidad de adecuarse a las exigencias del IVA, traerá delicados problemas de adaptación, no sólo de orden técnico, sino también, como hemos ya mencionado, psicológico. Y es de indudable consecuencia, también una cierta y al menos inicial discriminación entre empresa y empresa y, entre sector y sector productivo, en función del diverso grado de organización y de la diversa incidencia que pueden tener, los costos de reorganización y de transformación.

BIBLIOGRAFIA CAPITULO IV.

- (1).- El Impuesto al Valor Agregado en México, sus -
perspectivas, pag. 65 C.P. Angel Antonio Mattie
lle Canales. Editerial IECSA 1979.
- (2).- Estudio y Compilación del Documento "el Impues-
te al Valor Agregado". de la S.H.C.P. y diver-
sos estudios. 1979.
- (a).- Análisis estructural, de las facetas, de la Ley
de Coordinación Fiscal, y diversos comentarios -
al respecto. Edición S.H.C.P.
- (3).- El Impuesto al Valor Agregado en México, sus ---
perspectivas, pags. 65 y 66 C.P. Angel Antonio -
Mattielle Canales. Editerial IECSA 1979.
Constitución Política de los Estados Unidos Me-
xicanos. Vigente

CONCLUSIONES

Primera.- La incorporación del IVA, independientemente de los problemas de adaptación y transición a que se encuentra a efecto el sistema, está culminando un propósito muy loable de nuestras autoridades hacendarias, de tratar de actualizar y ubicar el derecho fiscal mexicano a nivel de las más modernas corrientes de la doctrina y de las prácticas fiscales contemporáneas.

Segunda.- Salvo algunos aspectos todavía discutibles, no existen, propiamente dichas, objeciones doctrinarias ni técnicas de fondo por cuanto al contenido de la ley vigente, aún cuando sí pueden detectarse y surgir problemas de funcionalidad y de aplicación prácticas.

Tercera.- El reglamento respectivo, que se formuló a tiempo para entrar en vigor simultáneamente con la Ley aprobada, independientemente de comprender todos los aspectos de procedimiento y adaptación de las disposiciones a las condiciones particulares de la actividad regulada, deben recoger, las observaciones y las sugerencias que surgen con posterioridad.

Cuarta.- Se puede advertir, en la esencia y en la estructura de la ley, una corriente muy marcada de condensación y simplificación de su contenido, con base indudablemente en las tendencias y en las experiencias de los principales países que han adoptado el sistema en los últimos años.

Quinta.- La "cobertura" del IVA, independientemente de los impactos aparentemente negativos a corto plazo, en-

algunos aspectos es mucho más amplia que la del ISIM, y -- habrá de propiciar por sí sola una mejor recaudación del -- impuesto, con los beneficios adicionales que trae consigo -- el tratamiento de las importaciones y las exportaciones -- -- uno de los más trascendentes a largo plazo -- que hará po -- sible al mismo tiempo la ubicación del país en un plano -- más propicio del comercio internacional, sobre bases más -- racionales de competencia y penetración .

Sexta.- Una de las decisiones, que en nuestra opinión amerita aún continuar analizándose detenidamente, tanto -- por parte de las autoridades hacendarias, como de otros -- sectores, es la que se refiere a la exención de ciertos, -- productos en cuanto a lo que implican.

Creo que es factible encontrar y aplicar en ciertos -- casos de una manera o de otra, algunas medidas transite-- rias atenuantes, a fin de evitar cualquier reacción que pu -- diera poner en peligro el éxito del sistema o provocar pre -- siones inflacionarias circunstanciales.

Séptima.- Los peligros potenciales señalados en el -- punto anterior, aunados a otros factores, tales como cier -- tas apreciaciones tendenciosas e erróneas que pudieran pro -- vocar reacciones negativas sobre el verdadero alcance y be -- neficios del IVA, pueden ser contrarrestadas a través de -- una amplia y adecuada campaña de divulgación de las pro -- pias autoridades hacendarias, a fin de evitar e minimizar -- cualquier tendencia de alza injustificada de precios.

Octava.- La Ley de Coordinación Fiscal, que fué apro -- bada al mismo tiempo que la Ley de Impuesto al Valor Agra -- gado, plantea también algunos problemas que habrá que con -- siderar, en relación con las economías de los Estados, y -- de estos pueden señalarse:

a) La decisión de los Estados para incorporarse al IVA, como único impuesto sobre ventas y servicios a nivel federal.

b) La incorporación de otros impuestos federales participables entre la Federación y los Estados y de éstos con los Municipios.

c) La supresión de algunos impuestos indirectos en los Estados, incluyendo posiblemente algunos impuestos e participaciones municipales.

d) La administración y la recaudación del IVA a nivel estatal, en coordinación con la Federación.

e) El establecimiento de las participaciones estatales y municipales en función de un porcentaje.

Todos estos aspectos, lógicamente, caen en el campo de la Hacienda Pública del Estado y corresponde a las autoridades locales responsables, discernirlos y decidir en cada caso lo precedente, teniendo en cuenta, fundamentalmente, los intereses del propio Estado.

Novena.- El tratamiento de los "causantes menores", en nuestra opinión, se encuentra resuelto en el plan de "disposiciones transitorias", con lo cual no se ocasionó, al parecer, trastorno alguno en la introducción del impuesto, aún cuando no creemos que el problema se encuentre resuelto a futuro.

Décima.- La Ley contiene otras particularidades positivas e discutibles, que seguirán siendo comentadas y discutidas, pero si todas las realizamos en la forma constructiva más amplia estaremos cooperando, para el éxito, en mayor o menor grado, a esta destacada Ley y Reforma Fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Edición 1959. Editorial Porrúa.
- Fraga Gabino, Derecho Administrativo. Edición 1979. Editorial Porrúa.
- Lomelí Cerezo Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Edición 1961. - Biblioteca de Derecho Administrativo Mexicano.
- Mattielle Canales Angel, El Impuesto al Valor Agregado en México. Sus perspectivas. Edición 1979. Editorial ICSA.
- Parás Pagés Alberto. El Impuesto al Valor Agregado. Edición 1972. Centre de Investigación Tributaria de la Coparmex.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, de 1980. Editada por la S.H.C.P.
- Ley de la Coordinación Fiscal, de 1979. Editada por la S.H.C.P.
- Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, de 1979. Editorial Porrúa.
- CONSTITUCION POLITICA MEXICANA, Vigente.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Vigente. Editorial Porrúa.

INDICE

	Pag.
PROLOGO.....	7
CAPITULO I. DIVERSOS TIPOS DE IMPOSICION.....	13
A) GENERALIDADES.....	13
B) VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL I.S.I.M.....	18
C) LA REFORMA DEL I.S.I.M.....	23
D) IMPUESTOS A DEROGARSE CON MOTIVO DE LA ADOPCION DEL I.V.A.....	28
CAPITULO II. CONSIDERACIONES SOBRE EL CAMBIO DEL SISTEMA DE IMPOSICION.....	33
A) GENERALIDADES.....	33
B) LOS PROBLEMAS INHERENTES AL CAMBIO.....	38
C) LOS EFECTOS ECONOMICOS DEL IMPUESTO.....	43
D) LAS EXPERIENCIAS INTERNACIONALES DEL I.V.A. EN ARGENTINA, CHILE Y URUGUAY.....	47
CAPITULO III. LA SELECCION DEL NUEVO TIPO DE IMPOSICION	56
A) EL I.V.A. ANTECEDENTES HISTORICOS.....	56
B) EL I.V.A. VENTAJAS Y DESVENTAJAS.....	60
C) MOTIVOS DE PREFERENCIA AL I.V.A.....	83
CAPITULO IV. PROBLEMAS EN LA ADOPCION DEL I.V.A.....	86
A) EL PROBLEMA PSICOLOGICO.....	86
B) ADMINISTRACION Y ADOPCION DEL I.V.A. POR LAS - TESORERIAS.....	89
C) EL CONTROL Y LA EVASION FISCAL.....	98
CONCLUSIONES.....	103
BIBLIOGRAFIA.....	106