

151
2 Es.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

EL IVA EN SUS DIVERSAS MODALIDADES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a:

ELVIA OLGA MARTINEZ GALVAN

Asesor del Seminario:

L. C. SALVADOR ROTTER AUBANEL



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1998

260257



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A Dios por haberme permitido la culminación de esta carrera profesional. Porque en cada tropiezo me da la fuerza y entereza de seguir siendo mejor cada día.

A la UNAM, como Casa Máxima de Estudios, por darme la oportunidad de ser universitaria, cumpliéndose así, uno de mis mayores anhelos.

A la Facultad de Contaduría y Administración y a los apreciables maestros que, generosamente se preocupan por formar a nuevos profesionistas.

A mi asesor: L.C. Salvador Rotter Aubanel, por su orientación profesional que ha permitido la terminación de este trabajo.

A mis padres y hermanos, sabiendo que no existirá una forma de agradecer toda una vida de sacrificios y esfuerzos, quiero que sientan que el objetivo logrado también es suyo y que la fuerza que me ayudó a conseguirlo fue su apoyo y cariño.

A mis amigos: Liliana, Laura, Claudia, Vianney, Fabiola, Paula, Karina, Raúl López, Enrique y Raúl Castro por su entusiasmo, apoyo y amistad incondicional que me han brindado para llegar al término de mi carrera profesional.

Al C.P. y M. en I. Humberto Fernández Vargas y familia por haberme dado la oportunidad de adquirir la experiencia en esta profesión y agradezco su intervención para la realización de esta tesis.

A todas aquellas personas que siempre me apoyaron de una u otra forma. En verdad es una dicha saber que siempre cuento con ellas.

INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION	1
I.- GENERALIDADES	
1.1.- HISTORIA	
1.1.1.- MEXICO	2
1.1.2.- EN OTROS PAISES	9
1.2.- CONCEPTO DE VALOR AGREGADO	10
1.3.- CARACTERISTICAS	
1.3.1.- IMPUESTO FEDERAL	11
1.3.2.- IMPUESTO INDIRECTO	12
II.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO	
2.1.- SUJETO	14
2.1.1.- OBLIGADOS	15
2.1.2.- NO OBLIGADOS	15
2.2.- OBJETO	16
2.2.1.- ENAJENACION	
2.2.1.1. CONCEPTO	16
2.2.1.2. EN TERRITORIO NACIONAL	21
2.2.1.3. MOMENTO EN QUE OCURRE	21
2.2.2.- PRESTACION DE SERVICIOS	
2.2.2.1. CONCEPTO	22
2.2.2.2. EN TERRITORIO NACIONAL	25
2.2.2.3. MOMENTO EN QUE OCURRE	26
2.2.3.- USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	
2.2.3.1. CONCEPTO	29
2.2.3.2. EN TERRITORIO NACIONAL	30
2.2.3.3. MOMENTO EN QUE OCURRE	30
2.2.4.- IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS	
2.2.4.1. CONCEPTO	30
2.2.4.2. MOMENTO EN QUE OCURRE	32

INDICE

	PAGINA
2.2.5.- EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS	
2.2.5.1. CONCEPTO	32
2.3.- BASE	35
2.4.- TASA	42
III.- MECANICA DEL IMPUESTO	
3.1.- DETERMINACION DEL IVA TRASLADADO	64
3.2.- DETERMINACION DEL IVA ACREDITABLE	70
IV.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.	
4.1.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	86
4.2.- FACULTADES DE LAS AUTORIDADES	104
4.3.- PARTICIPACIONES DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	107
V.- CASO PRACTICO	110
CONCLUSIONES	121
BIBLIOGRAFIA	124

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como objetivo principal, contribuir al conocimiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, principalmente al Contador Público, ya que se ha visto la necesidad de actualizar el área fiscal, por ser fundamental en nuestra profesión.

El Impuesto al Valor Agregado es una de las principales fuentes de captación de recursos del Estado, por tal motivo, considero que es necesario conocer las disposiciones que marca la ley y su reglamento para el mejor cumplimiento de las mismas. Aunque la ley del IVA no ha sufrido muchos cambios desde su inicio, cada vez se hace más compleja por lo que el Contador Público se ve obligado a superarse para poder satisfacer la demanda de información y servicios que le requiere la iniciativa privada y el sector oficial.

De esta manera, se pretende que el presente trabajo sea una herramienta útil para futuros profesionistas que quieran tratar este tema.

El contenido de la tesis se divide en cinco capítulos, cuatro teóricos y uno práctico:

El Capítulo I se refiere a las generalidades del Impuesto al Valor Agregado, sus antecedentes en México así como en otros países, define el concepto de valor agregado y las características del mismo.

El Capítulo II es el correspondiente a los elementos del impuesto que son el sujeto, objeto, base y tasa. Asimismo el objeto regula a los actos o actividades siguientes: enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes, importación de bienes y servicios, exportación de bienes y servicios, en donde se establece su concepto, en territorio nacional y el momento en que ocurren.

El Capítulo III trata de la mecánica del impuesto en donde se determinan tanto el IVA trasladado como el IVA acreditable.

El Capítulo IV incluye las diversas obligaciones, que en materia de IVA deben cumplir los contribuyentes, también se refiere a las facultades que otorga la ley a las autoridades fiscales y termina con algunos aspectos de coordinación y participaciones de las entidades federativas.

El Capítulo V está enfocado a un caso práctico de IVA en las empresas.

Cabe mencionar que la presente tesis, es el resultado de diversas compilaciones e investigaciones, mismas que están sujetas a cambios y nuevas modificaciones.

Deseo, que esta exposición sea comprensible al lector y que los conocimientos adquiridos sean de aplicación práctica.

I.- GENERALIDADES

1.1.- HISTORIA

1.1.1.- MEXICO

En 1966, funcionarios de la SHCP y fiscalistas del sector privado integraron comisiones para iniciar estudios formales sobre un gravamen que anulara los defectos del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

De este estudio, concluyeron que había que omitir la mercantilidad como requisito de causación de impuestos indirectos; terminar el proceso de coordinación con las entidades federativas y reformar el sistema de impuestos indirectos paulatinamente, estableciendo un gravamen que permitiera la deducción o el acreditamiento del impuesto pagado en la etapa anterior.

Dos años después, en 1968, al conocer el anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, se promovió por parte de las autoridades hacendarias sustituir el Impuesto Sobre Ingresos mercantiles por uno de tipo de valor agregado, sin embargo al ser analizada tanto por el sector privado como por la propia autoridad y no dándose las condiciones necesarias para su implantación como fue la falta de coordinación de todas las Entidades Federativas no se aprobó este proyecto y es hasta el 29 de diciembre de 1978 cuando se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Valor Agregado para entrar en vigor a partir del 1o. de Enero de 1980.

El IVA sustituyó al impuesto federal sobre Ingresos Mercantiles que había estado vigente desde 1948, esta ley del IVA a su vez permitió dejar atrás algunas otras leyes y decretos y que son las siguientes:

- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- Ley del Impuesto sobre reventa de aceites, grasas y lubricantes.
- Ley del Impuesto sobre compra-venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices.
- Ley del Impuesto sobre desepite de algodón en rama.
- Ley del Impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados.
- Decreto por la cual se fija el Impuesto que causaron el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla destinados al consumo interior del País.
- Ley del Impuesto a la producción del cemento.
- Ley del Impuesto sobre cerillos y fósforos.

- Ley del Impuesto sobre compra-venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras.
- Ley del Impuesto sobre llantas y cámaras de hule.
- Ley del Impuesto a las Empresas que explotan estaciones de radio y televisión.
- Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados por motor tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.
- Ley de compra-venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal.
- Ley Federal de Impuestos sobre portes y pasajes.
- Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
- Decreto que establece un Impuesto sobre uso de aguas de propiedad Nacional en la producción de fuerza motriz.
- Ley de Impuestos y derechos a la explotación pesquera.

EXPOSICION DE MOTIVOS

Es importante mencionar que, con la aprobación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y antes de entrar en vigor; en 1979 se da a conocer la Exposición de Motivos, que es la que nos explica las razones y fundamentos que se tuvieron para implantar dicha Ley, así como el contenido de la misma, y que es la que a continuación se presenta:

“Ley del Impuesto al Valor Agregado.

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

Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del Impuesto al Valor Agregado que se contiene en esta iniciativa y que de aprobarse sustituirá el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el Impuesto Federal del Timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes y los impuestos Estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, dio lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevó los costos de los causantes y afectó 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 era necesario corregir.

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

La principal deficiencia que mostraba el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles deriva que se causaba en cascada, es decir, que debía pagarse en cada una de las etapas de producción o comercialización y que, en todas ellas, aumentaba los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales.

Existía la conciencia en el público de que se pagaba el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles sólo con la tasa general del 4% sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere, pero en general no podía percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4%; ya que el efecto repetitivo del gravamen quedaba totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinaron que en promedio los consumidores pagaban más del 10% por los bienes o servicios que adquirían, como consecuencia de la carga oculta que provocaba el efecto repetitivo del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afectaba más severamente a bienes que consumía la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas, que, al no disponer de capital suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico teniendo que acudir a otros productos e intermediarios para que realizaran los restantes. En esta forma, era el consumo más generalizado de la población y, en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soportaba la mayor carga fiscal.

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

Por las circunstancias apuntadas 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 la población de mayor capacidad económica, en relación con aquéllos 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 a la importación o el contrabando de mercancías en el extranjero.

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 a la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.

El Impuesto al Valor Agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa se incluya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan oculta en el precio, carga fiscal alguna.

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

En los bienes cuyo consumo tenga características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el gravamen al Valor Agregado quedará complementado con los impuestos especiales existentes como el de producción y consumo de trabajo, desensamamiento de bebidas alcohólicas y otros cuyas tasas se propone recurrir a fin de que en su conjunto, no se modifique dicha carga.

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

Para lograr una recaudación equivalente a la del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, el nivel de la tasa tendría que ser superior al 10% sobre el Valor Agregado de los bienes y servicios considerados.

Sin embargo, la iniciativa propuso que la tasa del impuesto sería de 10% a efecto de evitar presiones injustificables a los niveles de precios atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la Ley, de reconocer el monto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la Industria y del Comercio.

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

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

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

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

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

El pago se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si éste tuviese varios establecimientos, el pago se efectuará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizará en la oficina aduanera respectiva. El impuesto se declara mensualmente y se efectúa un cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con los del Impuesto sobre la Renta. En el supuesto de que hayan saldos pendientes de acreditar al término del ejercicio fiscal, éstos son susceptibles de devolución. Sin embargo, ésta se podrá solicitar mensualmente en los casos de exportaciones, enajenaciones de maquinaria y equipo agrícola, planes de inversión comprobados y en la Franja Fronteriza Norte y en las Zonas libres.

Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubieren trasladado sus proveedores. El régimen transitorio permite que éstos contribuyentes gradualmente se incorporen al sistema, ya que durante 1980 tendrán obligaciones fiscales prácticamente

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

Las características del Impuesto al Valor Agregado obligan a variar substancialmente 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 a un Fondo General de Participaciones con cargo a todos los Impuestos Federales, el cual se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los Convenios que las entidades que así lo deseen, celebren con la Federación. En dichos Convenios se señalarán también las facultades para administrar el Impuesto, que ejercerán las Entidades Federativas.

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

Se propone la derogación de un conjunto de Impuestos que ya no son necesarios porque las actividades que gravan quedarían adecuadamente tratadas con el Valor Agregado.

Así se logra, adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales¹

Cabe comentar en relación a dicha exposición de motivos que es difícil manejar un cambio en el aspecto fiscal, ya que mucha gente piensa que esto va a afectar en nuestra economía, tanto familiar como personal. Sin embargo debemos hacer conciencia que a través del tiempo las mismas necesidades de la gente y el desarrollo económico y social del país lo requiere. En este caso el cambio que se realizó para sustituir un impuesto por otro fue trascendental y benéfico, ya que a través de los estudios que se tuvieron en este proyecto nos dimos cuenta que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles era una carga de impuesto oculta que provocaba un efecto repetitivo y que finalmente lo pagábamos ya acumulado.

¹ Ley del Impuesto al Valor Agregado. México. THEMIS. 1980.

Como podemos ver la ley del IVA vigente nos señala bien claro que “en que en ningún caso se considerará que este impuesto formará parte de dichos valores” (Art.1º Segundo párrafo LIVA).

El Impuesto al Valor Agregado que se propuso en aquella época entró en vigor y con ello se eliminó la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas; se favoreció la exportación; se eliminó la carga fiscal oculta en el precio y la desigualdad de impuesto que favorecía a los artículos de consumo suntuario en relación a los de consumo general.

Aunado a las razones de sustitución de impuesto que expuso la autoridad hacendaria, también nos indicó ciertos lineamientos a seguir en su mecánica y que haciendo una comparación de lo que se estableció en esa época con lo que ahora es vigente tenemos lo siguiente:

- Se pagará dicho impuesto a los contribuyentes que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.
- El contribuyente podrá trasladar dicho impuesto a sus clientes.
- El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas por la SHCP la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado.
- El impuesto se calculará aplicando las tasas vigentes establecidas.

En este punto podemos decir que han habido modificaciones a la tasa y que son las siguientes:

1. En 1980 la Tasa general era del 10%, para regiones fronterizas del 6%, para ciertos bienes considerados como suntuarios del 20% y para fomentar el mercado de ciertos bienes y prestación de algunos servicios, así como para desgravar la exportación.
2. En 1983, la Tasa general se elevó al 15% y se adicionó la tasa de 20%, para aplicarse a la realización de actos y actividades relacionados con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo.
3. En 1992, se incorporó nuevamente la tasa general del 10%, momento en el que también se eliminaron las tasas del 20 y del 6%.
4. Como última modificación, a partir del 1º de abril de 1995 la tasa general vuelve a ser del 15% y nuevamente se introduce una tasa preferencial en Zonas Fronterizas, pero ahora del 10%.

Con el tiempo, se sigue manteniendo un procedimiento de estimación del monto de las ventas para no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, así como facilidades para todo tipo de contribuyentes obligados al pago de dicho impuesto.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado ya forma parte de nuestra doctrina tributaria y sigue reglamentándonos por lo que hay que estudiar las modificaciones a la misma.

1.1.2.- EN OTROS PAISES

A través de las investigaciones realizadas, se tiene conocimiento que el Impuesto al Valor Agregado, inició en la década de los años veintes y se recomendó en tres países:

- En Alemania, para sustituir el Impuesto Sobre las Ventas por uno de tipo valor agregado (año 1919).
- En Estados Unidos de Norteamérica, se quería incorporar al sistema fiscal del país (año 1921) y,
- En Japón sólo tuvieron propósitos de incorporarlo al sistema fiscal, lo cual no fue realizado (año 1949).

Con el tiempo ninguno de los proyectos logró hacerse realidad y se pensó que dicho impuesto era una buena idea pero que no se podía llevar a cabo.

En Francia, la historia fue diferente debido a su sistema de imposición sobre las ventas, originado en 1917, ya que a partir de ese año fueron instituidos una serie de impuestos como son:

- * Impuestos Sobre los Pagos
- * Impuesto Sobre la Cantidad de las Ventas
- * Impuestos Únicos e
- * Impuesto General Sobre la Producción

Con esta serie de tributos tuvieron la experiencia suficiente para englobarlos a un solo impuesto.

En 1954, se estableció en este país el Impuesto al Valor Agregado que había de ser para el desarrollo del mismo sistema en todo el mundo. Durante 15 años constituyó en Francia una excepción de la imposición europea en el impuesto sobre las ventas.

A raíz de la integración económica europea en 1958, después de la firma de tratado de Roma, se empezó a hablar de la necesidad de una política fiscal comunitaria en los Países inicialmente pertenecientes a esa comunidad. A partir de esto se empezaron a realizar en sede comunitaria los estudios correspondientes para armonizar los impuestos sobre las ventas de los Países miembros; y una vez superadas las primeras dificultades, en 1967 el Consejo de la Comunidad Económica Europea (Francia, Inglaterra, Italia, Alemania, Bélgica, Holanda y Luxemburgo) acordó que cada país miembro adoptara el IVA, a mas tardar en 1970 se planteó la posibilidad de implantar la fecha a solicitud del país que así lo requiriese. Es así que para 1972 casi todos ellos habían introducido el gravamen de referencia.

En los acuerdos de esa comunidad se daban lineamientos generales sobre aspectos básicos de ese impuesto, tales como:

- ⇒ Amplitud de la base gravable
- ⇒ Deducibilidad o acreditamiento del impuesto pagado en la compra de insumos.

Sin embargo, se permitió que cada país le imprimiera diferentes modalidades en cuanto a las exenciones y tratamientos especiales.

La estructura fundamental del IVA se mantiene hasta la fecha en todos los países y su implementación ha permitido el funcionamiento adecuado del mercado común europeo. Se aplica en razón al principio de "países de destino" que exige desgravar la exportación y gravar la importación. Este principio permite que los países en donde se consume el bien o el servicio sean los que graven y no donde se producen.

Por otro lado, en América Latina, el Consejo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), acordó en 1966 realizar estudios tendientes a diseñar un impuesto a las ventas que sirviera de modelo a los países latinoamericanos. El objetivo consistía en promover una transformación de los sistemas tributarios indirectos y reducir los obstáculos que impedían un comercio mejor en los países del área.

En 1967 se cumplió la primera etapa de investigación y se recomendó la aplicación de un gravamen con las siguientes características:

- ◇ Aplicable a todas las etapas del proceso productivo.
- ◇ Acumulativo
- ◇ Tasa única
- ◇ Tratamientos especiales a pequeños comerciantes
- ◇ Limitado a bienes muebles consumibles

Teniendo como antecedente teórico las recomendaciones de la ALALC y la experiencia de los primeros países europeos que adoptaron el IVA, Uruguay y Brasil establecieron un gravamen semejante, antes que terminara la década de los sesentas. Posteriormente y ya bajo los lineamientos de la ALALC establecidos en 1978, los demás países sudamericanos adoptaron el impuesto con sus propias particularidades. Los países que tienen el IVA más perfeccionado son Argentina, Uruguay y México.

1.2.- CONCEPTO DE VALOR AGREGADO

El concepto de valor agregado se ha definido por diferentes autores de la siguiente manera:

"La Organización de las Naciones Unidas, a través de los órganos encargados del estudio de los problemas de desarrollo y de productividad, da la siguiente definición: Se

entiende por valor agregado el valor de la mercancía y de los servicios producidos por una empresa, disminuidos del valor, a los precios corrientes de las mercancías y de los servicios que tal empresa ha comprado de otras para emplearlas en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener intacto.”²

“El Valor Agregado, desde un enfoque macroeconómico que es igual al valor de todos los bienes, producidos en un país en un periodo dado, se compone de los aumentos de valor que se generan en cada una de las etapas de producción o comercialización hasta llegar al consumidor final.

Escribe Cosciani.- Por Valor Agregado de la producción de un dado sector económico, se entiende el valor que tal sector añade a la producción procedente empleada en el proceso productivo”³

Con los conceptos anteriores podemos decir, que el Valor Agregado es el precio que se le aumenta a un bien, durante su proceso de producción y que finalmente el consumidor tiene que pagar.

1.3.- CARACTERISTICAS

1.3.1.- IMPUESTO FEDERAL

Una de las principales características del Impuesto al Valor Agregado es que es un Impuesto Federal, es decir, es aquel tributo que tienen que pagar los contribuyentes en la República Mexicana.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 1º lo siguiente: “están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen la enajenación de bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, e importen bienes o servicios.”

Para analizar esta característica debemos definir que es un Impuesto y una Federación:

Impuesto.- El Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 2º fracción I que: “Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos”

² MATTIELLO Canales, Angel A. Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado. México, I.E.E..S.A., 1981. Pág.44

³ BARRERA Fuentes, Elsa. Aplicación Contable del IVA. México, Ediciones Contables y Administrativas, 1982. Pág.2

Federación.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos precisa en el artículo 43 que: "Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el Distrito Federal."

Asimismo, tratándose de territorio nacional - señala la misma Constitución en su artículo 42 -, se compone de las entidades federativas, islas, arrecifes y cayos de los mares adyacentes; la plataforma continental; aguas de los mares territoriales así como el espacio situado sobre el mismo territorio nacional con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

Con estas definiciones podemos comprender que el IVA cumple con los requisitos para poder ser un Impuesto Federal.

1.3.2.- IMPUESTO INDIRECTO

Otra característica importante del Impuesto al Valor Agregado es que es un impuesto indirecto y significa que no lo paga finalmente el obligado que la ley señala como Sujeto, sino que éste lo repercute o lo traslada a los compradores o consumidores de los bienes y servicios gravados y son tales consumidores finales los que van a resentir en su patrimonio la incidencia del impuesto, ya que tal repercusión es legalmente obligatoria y debe mostrarse en los comprobantes autorizados u otro tipo de documentos que amparen las operaciones objeto del impuesto.

Por su parte, Elsa Barrera Fuentes, define y clasifica al impuesto indirecto de la siguiente manera:

"Es indirecto porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere los bienes o recibe los servicios, a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen.

1. Incidencia del impuesto.

Impuesto Indirecto.- Son aquéllos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del Impuesto en forma definitiva.

2. Criterio Administrativo.

Impuestos indirectos.- Son aquéllos que tiene como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias e instantáneas, de tal manera, que no resulte posible hacer y mantener un patrón del contribuyente.

3. Desde el punto de vista de la organización administrativa.

En los impuestos indirectos la obligación nace de la realización eventual, de actos jurídicos, tales como compra-venta, arrendamientos, importaciones, exportaciones, etc., eventualidad que imposibilita la formación de dichos patrones que norman administrativamente a los impuestos indirectos.

Impuestos indirectos, son aquellos en los que el Estado actúa sobre el Sujeto Pasivo al Impuesto, pero en una tercera persona (el consumidor) es quien cumple con la obligación tributaria.

En este tipo de impuestos debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto económico del mismo.⁴

Pérez Inda Luis M. decía que la característica de éste gravamen es que inciden en el consumo; ya que es el consumidor quien soporta el peso de la carga fiscal. El productor e importador de bienes y servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, determina la carga del gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.⁵

El Impuesto al Valor Agregado como gravamen indirecto para algunos autores era una ventaja que ofrecían al fisco ya que en su aplicación no se entraña resistencia en las personas a quienes el gravamen va dirigido (el consumidor) ni tiene éste forma de eludirlo. Para otros era recomendable eliminarlos para hacer más competitivo nuestro sistema fiscal y nivel internacional para la exportación de bienes.

Cabe mencionar que la traslación del impuesto es una característica fundamental del conjunto de impuestos denominados por la doctrina como indirectos, del cual forman parte los impuestos del comercio exterior, los que gravan los consumos específicos y los que recaen con carácter general sobre el volumen de ventas, considerando entre los últimos el IVA.

Una de las ventajas de este impuesto consiste en que ayuda al gasto público del país y mucho se ha visto que su traslado fue una buena idea ya que el Gobierno se financia de eso para apoyar a nuestra economía. Debemos mejorarlo en su aplicación en el sistema fiscal conforme a nuestras posibilidades para enfrentarnos a la competencia económica que se tiene en relación a los demás países.

⁴ Ob.Cit. BARRERA Fuentes, Elsa. Aplicación Contable del IVA, México. Ediciones Contables y Administrativas, 1982. Págs. 11 y 12

⁵ PEREZ Inda Luis M. Aplicación práctica de la Ley del IVA. México. ISEF, 1981.

II.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Los elementos del impuesto en su aspecto jurídico los podemos encontrar en los pronunciamientos emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que señala lo siguiente:

El artículo 31 constitucional, dispone en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", además, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la realidad tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del estado o municipio en que resida.¹

2.1.- SUJETOS

Sujeto es un adjetivo, proviene del latín "Sub-jetus" que significa expuesto o propenso a una cosa: deduciendo el significado entendemos que estamos sujetos a algo que cumplir en este caso es el cumplimiento del pago del impuesto.

Son sujetos del Impuesto al Valor Agregado:

- Las personas físicas y morales residentes en México
- Los extranjeros que tengan establecimientos en México, respecto a las operaciones de dicho establecimiento.
- Los extranjeros que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en México.

Se aclara que para efectos fiscales se entiende por México país y territorio nacional, artículo 8 del Código Fiscal de la Federación.

Como se mencionó en el párrafo anterior sólo hay dos sujetos del impuesto y que son las personas físicas y morales, para las cuales expongo la siguiente definición:

PERSONAS FISICAS

Las personas físicas son aquellas que poseen la capacidad legal para adquirir obligaciones y ejercer derechos.

¹ La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación. Volumen III, pp.2056-2057. SCJN-FCE

PERSONAS MORALES

Las personas morales son aquellos entes jurídicos que representan grupos de personas que aportan recursos como medios para alcanzar determinados objetivos.

El Código Civil en su artículo 25 señala que son personas morales: la Nación, los Estados y los Municipios; las corporaciones de carácter público; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones con fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o con otro fin lícito y las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

2.1.1.- OBLIGADOS

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º nos señala:

“Están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- a) Enajenen bienes,
- b) Presten servicios independientes,
- c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes,
- d) Importen bienes o servicios” .

El “acto” se define como la realización accidental de una operación afecta.

La “actividad” es considerada como un conjunto de operaciones que se efectúan con cierta constancia o regularidad.

2.1.2.- NO OBLIGADOS

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2º.-C nos señala: Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos por estas actividades y tenido o utilizado activos que no excedan, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. El valor de los activos se determinará de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo.

En este apartado la ley del IVA exime del pago a los contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, que realizan la enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general, siempre y cuando en el año calendario inmediato anterior, hayan obtenido menos de \$ 743,377.25 de ingresos por estas actividades y hayan utilizado activos con valor mínimo a \$ 144,813.75, aclarando que son cantidades que varían según las modificaciones que se publiquen en el Diario Oficial.

Asimismo, estarán sujetos a lo previsto en este artículo las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte

de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, los requisitos de los límites de ingresos y activos a que se refiere el párrafo anterior.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo estarán obligados a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen.

2.2.- OBJETO

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho **generador del crédito fiscal**, o sea que si partimos de la base de que el hecho a que nos referimos lo constituyen los actos o actividades que la ley considera creador de un crédito fiscal, encontraremos que al realizarse estas situaciones se están configurando el objeto del impuesto.

Entendemos por Objeto las operaciones gravadas en el Impuesto al Valor Agregado y que en forma específica son los siguientes actos o actividades:

- ◇ Enajenación de bienes,
- ◇ Prestación de servicios independientes,
- ◇ Uso o goce temporal de bienes,
- ◇ Importación de bienes o servicios.

2.2.1.- ENAJENACION

2.2.1.1.- CONCEPTO

En términos generales, la enajenación es la transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de este acto.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, considera como enajenación de bienes a los conceptos contenidos en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, los cuales son y de ellos inmediatamente me permito dar una explicación:

I.- Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión.

La propiedad es un derecho real que concede a su titular la facultad de usar un bien, disfrutar de él y disponer del mismo con las limitantes que las Leyes establezcan, Código Civil, artículo 830.

II.- Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

Adjudicar es el acto por el cual se declara lo que pertenece a una persona o se le asigna una cosa como de su propiedad.

III.- La aportación a una sociedad o asociación.

Es el conjunto de bienes en especie o numerario (susceptible de valuación económica) que una persona llamada socio, otorga a la sociedad o asociación.

Las aportaciones a una sociedad o asociación constituyen el patrimonio de la misma.

IV.- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

Según el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación el arrendamiento financiero, es un contrato por el cual se otorga el uso o goce temporal de bienes tangibles siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se establezca un plazo forzoso que sea igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos de las disposiciones fiscales, o cuando el plazo sea menor se permite a quien recibe el bien que al término del contrato ejerza cualquiera de las siguientes opciones:

- * Transferir la propiedad del bien mediante el pago de una cantidad determinada, que deberá ser menor al valor de mercado del bien, al momento de ejercer esta opción.
- * Prorrogar el contrato por un plazo durante el cual los pagos serán por un monto inferior al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.
- * Obtener parte del precio por la enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.

b) Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien al momento de otorgar su uso o goce.

c) Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato se celebre por escrito.

V.- La que se realiza a través del fideicomiso.

Fideicomiso.- Es el acto mediante el cual una persona (física o moral) destina ciertos bienes a la realización de un fin determinado, encomendado éste a una institución fiduciaria.

La figura del fideicomiso está integrada por:

Fideicomitente.- Es la persona que constituye el fideicomiso puede ser una persona física o moral que tenga la capacidad jurídica necesaria para hacer la afectación de los bienes que el fideicomiso implica.

Fideicomisario.- Es la persona física o moral que recibe el beneficio derivado del fideicomiso.

Fiduciario.- Es una institución de crédito (Bancos) que se encarga de administrar los bienes del fideicomitente y cumplir con los fines para lo cual fue creado éste.

Asimismo el Código Fiscal de la Federación establece que existe enajenación a través de fideicomiso cuando se cumplen los siguientes casos:

- a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
- b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI.- La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso.

La cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso en cualquiera de los siguientes momentos:

- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
- b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII.- La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

Un título de crédito, se define como el documento necesario para ejercitar el derecho literal que en él se consigna, Ley de Títulos y Operaciones de Créditos.

VIII.- La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

El factoraje financiero a que se refiere el párrafo anterior, es el contrato de servicios de carácter mercantil, a través del cual una persona (factor) toma a su cargo la gestión de las cuentas a cobrar de otra (cliente) . Entre los servicios que incluye este contrato está el anticipo por parte del factor de la totalidad o parte de los saldos puestos a su disposición por el cliente, y la garantía de éstos respecto al cobro.

Es un sistema integral de apoyo financiero que otorga liquidez inmediata, depura el crédito comercial en busca de una mayor transparencia, agilidad y eficiencia de las transacciones mercantiles.

Con el factoraje el empresario obtiene liquidez al vender una parte o la totalidad de cuentas por cobrar a una empresa especializada.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos fiscales que señala la Ley.

Además de estos conceptos, para efectos del Impuesto al Valor Agregado según el Art. 8º. de la Ley, también se considera como enajenación:

IX.- El faltante de bienes en los inventarios de las empresas. El faltante de inventarios, es la cantidad de cada clase de artículos que debiendo estar formando aún parte de las existencias físicas de bienes en la empresa porque aún no se han vendido; enviado a vistas; o devuelto a proveedores; u obsequiado, etc. ya no existen físicamente, y simultáneamente NO existe una documentación que dé a conocer y compruebe cuál fue el destino que realmente tuvieron, permitiéndonos estos prueba en contrario.

Lo que puede deberse a:

a) Faltantes comprobables:

- ⇒ Mermas normales derivadas de su clase (Granos, trigo, arroz, que pierden peso al irse secando, o se van perdiendo por su simple manejo).
- ⇒ Destrucción de mercancías echadas a perder o desaparecidas por caso fortuito o fuerza mayor.
- ⇒ Salidas de un artículo, anotándose salida de otro por error. Estos faltantes se compensan en unidades por sobrantes en otros renglones.
- ⇒ Sustracciones que en beneficio propio, hacen los empleados de la empresa, es decir, robos que las empresas sufren de su propio personal.

A este respecto el artículo 18 del Reglamento del IVA establece que: “ No se pagará el impuesto por los faltantes de bienes en los inventarios de las empresas a que se refiere el primer párrafo del artículo 8º de la Ley, cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor”.

b) Faltantes no comprobables:

- ◊ Enajenaciones no facturadas, no contabilizadas y no declaradas.
- ◊ Salidas reales físicamente superiores a lo anotado en la documentación que ampara: su venta; su devolución a proveedores, etc., por error humano.

De lo anterior podemos decir, que en estos casos si se pagará el impuesto.

El artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta hace mención acerca de los inventarios obsoletos y cuando presentar avisos para la destrucción de mercancías.

Asimismo el artículo 19 del reglamento de la ley del IVA nos señala que no se está obligado al pago del este impuesto , por las donaciones y obsequios que efectúen las empresas con fines de promoción , siempre que sean deducibles.

No se considera enajenación:

a) Según el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14-A:

- * La escisión de sociedades.- Siempre que los accionistas propietarios del 51% mínimo de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y las escindidas, sean los mismo durante un periodo de dos años contados a partir del inmediato anterior a la presentación del aviso correspondiente a la notificación ante la autoridad de la escisión.
- * La fusión.- Siempre que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la misma, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.
- * En las operaciones de préstamos de títulos o valores.- Por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación.

b) Según la ley del IVA, en su artículo 8° :

- ⇒ La transmisión de propiedad por causa de muerte y donaciones, salvo que ésta sea realizada por empresas para las cuales el donativo no sea deducible.
- ⇒ Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse.

2.2.1.2.- EN TERRITORIO NACIONAL

El IVA entiende efectuadas las enajenaciones en territorio nacional aquellas que estén comprendidas en los supuestos que al respecto señala el Artículo 10 de la propia Ley y que son los siguientes:

Tratándose de bienes tangibles.- Son bienes tangibles, aquéllos que puedan tocarse, pesarse o medirse, artículo 5°. Último párrafo de la ley del IVA: Se considera enajenación en territorio nacional:

1. Cuando el bien tangible se encuentre en territorio nacional al enviarse al adquirente.
2. Cuando no habiendo envío el enajenante realice la entrega material del bien en territorio nacional.
3. Cuando los bienes estén sujetos a matrícula o registros mexicanos, aún cuando estos se encuentren fuera del territorio nacional y su enajenante sea residente en territorio nacional.

Tratándose de bienes intangibles.- Son bienes intangibles aquellos que no cuentan al menos con una de la características de los bienes tangibles, artículo 5° último párrafo LIVA. Se considera enajenación en territorio nacional:

1. Cuando el adquirente y el enajenante residan en territorio nacional.

2.2.1.3.- MOMENTO EN QUE OCURRE

En forma general se conoce como el momento de causación de las contribuciones lo que nos señala el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

La obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado se genera en el momento de realizar la enajenación:

- a) Para bienes tangibles el artículo 11 de la ley del IVA en su primer párrafo, nos establece entre otros, el envío del bien al adquirente, y el pago parcial o total del precio del bien
- b) Para bienes intangibles, como lo son los certificados de participación señalado en el mismo artículo, se considera que éstos se enajenan en el momento en que se entreguen materialmente al adquirente los bienes que estos certificados amparen. No quedan comprendidos en este párrafo los certificados de participación inmobiliaria.

2.2.2.- PRESTACION DE SERVICIOS

2.2.2.1.- CONCEPTO

La Ley del impuesto al valor agregado en su artículo 14 señala como prestación de servicios independientes:

- ◆ La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

La obligación de hacer una cosa, significa realizar un hecho en el que participan dos personas las cuales son: el deudor y el acreedor.

El deudor queda comprometido a hacer algo en beneficio de otro sujeto llamado acreedor.

El artículo 2027 del Código Civil señala que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciera, el acreedor tiene derecho a pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución sea posible.

La obligación de no hacer implica abstenerse de ejercitar un derecho permitido por la ley.

El artículo 2028 del Código Civil señala que el que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado.

La obligación de dar, es aquella en la que la prestación de cosa puede consistir en la traslación de dominio de cosa cierta, en la enajenación temporal del uso o goce de cosa de esta misma naturaleza o en la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida. (arts.2011 a 2026 del Código Civil).

Lo anterior consiste en entregar la cosa objeto de un contrato; por ejemplo: en el contrato de compra-venta, en el que el vendedor está obligado a dar o entregar la cosa vendida.

Por otra parte se ha opinado que el concepto "cualquiera que sea el acto" viola los Principios de Seguridad Jurídica y el Principio de Legalidad.

El Principio de Seguridad Jurídica, establece como valor máximo la creación de un orden cierto y de seguro cumplimiento, por lo que la imprecisión del concepto no coincide con este principio.

El Principio de Legalidad podría contraponer dicha redacción al no definir el concepto del objeto y que en este caso es la prestación de servicios.

Es importante saber que tal imprecisión ha provocado que surjan criterios de vigencia anual en materia de IVA. Estos criterios no se publican en el Diario Oficial de la Federación, sino que son emitidos por las autoridades fiscales y circulan entre funcionarios que se dedican al trabajo de este impuesto.

Para 1997, con respecto a la prestación de servicios se ha considerado el siguiente criterio:

Por otra parte los trabajadores de la música residentes en México, no estarán obligados al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios propios de sus actividades.

El mismo artículo 14, también considera prestación de servicio los siguientes conceptos:

◆ El transporte de personas o bienes.

El Código Civil en su artículo 2646, nos señala que el transporte es definido como el contrato por el cual alguno se obliga, a transportar, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por el aire a personas, animales, mercaderías o cualquiera otros objetos; si no constituye un contrato mercantil, el cual se rige por ciertas reglas.

El Código de Comercio en su artículo 75 considera que son actos de comercio, las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua y las empresas de turismo.

Asimismo la regla 263 mediante regla miscelánea 96/97 señala al respecto que: se considera que el servicio de transporte que presta una línea distinta, es la misma prestación de servicios por la cual ya se causó el impuesto al valor agregado al expedirse el boleto, por lo que el cargo interlineal que la línea que presta el servicio hace por este concepto a la que expidió el boleto, no está sujeto al pago de dicho impuesto.

◆ El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento,

El seguro es el contrato por el cual el asegurador se compromete a resarcir al asegurado de ciertas pérdidas o siniestros, mediante el pago periódico por parte del asegurado de cierta cantidad de dinero.

El afianzamiento es el acto jurídico en virtud del cual se garantiza el cumplimiento de una obligación, constituyendo al efecto una fianza suficiente .

El reafianzamiento es la fianza por la cual una institución de fianzas se obliga a pagar a otra, en la proporción correspondiente, las cantidades que ésta deba cubrir al beneficiario por su fianza, artículo 114 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

- ◆ El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

Mandato según el Código Civil en su artículo 2546 lo define como el contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

La comisión, es el encargo conferido a una persona por otra para que realice una o varias cosas o uno o varios servicios.

El Código de Comercio en su artículo 273, especifica que es comitente el que confiere comisión, y comisionista el que la desempeña.

La mediación, es el contrato en virtud del cual una de las partes se obliga a abonar a la otra - que ha procurado en su favor la celebración de un contrato u operación mercantil - una remuneración por tal servicio.

La agencia es la empresa que se encarga de gestionar para sus clientes ciertos asuntos, o de prestar determinados servicios.

La representación es la institución en virtud de la cual una persona puede realizar un acto jurídico por otra, ocupando su lugar.

La correduría es el contrato mercantil por el cual una de las partes se compromete, respecto de otra, a abonarle una comisión, siempre que ésta gestione y obtenga la conclusión de otro contrato, civil o mercantil, que tiene el carácter de principal.

La consignación es el depósito de la cosa debida - previo ofrecimiento del pago - cuando el acreedor rehusa sin justa causa recibir la prestación o dar el documento justificativo del pago, cuando sea persona incierta o incapaz de recibir, o cuando siendo conocida, sus derechos sean inciertos, casos todos en los que el deudor queda liberado de su obligación; artículos 2097 a 2103 del Código Civil.

La distribución es el contrato por el cual un fabricante o productor encarga a un tercero, llamado distribuidor la comercialización de lo que produce.

- ◆ La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-B establece que la asistencia técnica y la transferencia de tecnología es la prestación de servicios personales por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la

transformación de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestador a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

- ◆ Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

En caso de excepciones a lo anterior, no se considera prestación de servicios independientes:

Los Sueldos y Salarios.- que se realicen de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

El artículo 78 de la ley del ISR considera ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

El último párrafo del mismo artículo 14, nos señala que se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial. Se entiende por actividad empresarial, artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca y las silvícolas

2.2.2.2.- EN TERRITORIO NACIONAL

SERVICIOS QUE SE CONSIDERAN PRESTADOS EN TERRITORIO NACIONAL

El Art.16 de la ley del IVA nos señala que se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

De conformidad con lo dispuesto el párrafo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9º nos define los residentes en territorio nacional:

- a) Personas Físicas son las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. Y las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando permanezcan por más tiempo del señalado anteriormente.

- b) Personas Morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

TRANSPORTACION INTERNACIONAL

En este caso se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

En la práctica este servicio se presta tanto en territorio nacional como en el extranjero y por esto mismo ha surgido un criterio que nos aclara que si una empresa residente en el país realiza viajes de puertos nacionales a puertos extranjeros y de éstos a puertos mexicanos, se encuentra comprendida en el citado precepto pero se beneficia del no pago establecido en el artículo 29, fracción V de la ley de la materia, conforme a la cual se libera del impuesto la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país, por considerarse exportación de servicios.²

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

2.2.2.3.- MOMENTO EN QUE OCURRE

MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO POR PRESTACION DE SERVICIOS

Tratándose de la prestación de servicios, es importante señalar que existen dos momentos el de causación y el de pago.

En la tesis de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, nos especifica que "se debe distinguir entre el momento de la causación del impuesto y el de su época de pago, ya que la época de pago puede ser, incluso, antes de que se realice la prestación del servicio, como en caso de los anticipos; o bien después de la contraprestación del servicio correspondiente, cuando todavía no es exigible el pago conforme a lo convenido por las partes contratantes, y finalmente, como en caso a estudio, que la época de pago se ubica hasta que efectivamente se recibe la contraprestación por el servicio prestado".³

² R. Tribunal Fiscal de la Federación No.30, p.604, Junio de 1982.

³ R. Tribunal Fiscal de la Federación No.17, p.55, Mayo de 1989.

El Art. 17 ley del IVA nos señala que se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien lo preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Según el Código Civil, en su artículo 2190, "se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho".

Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

Con respecto a los anticipos a cuenta de servicios se establece por regla general que debe pagarse cuando se hace exigible la contraprestación, sin embargo tratándose de anticipos, dicha regla no es aplicable, pues en la ley no se atiende al momento en que éstos se hicieron exigibles, sino al momento en que se realizó el pago de dicho anticipo, que es en todo caso cuando nace la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, al señalar que entre las contraprestaciones aludidas por el mencionado precepto quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios.⁴

CONSTRUCCION DE OBRA PUBLICA

En el artículo 2º. de la ley de Obras Públicas nos define que la obra pública, es un conjunto de actividades que tiene por objeto "crear, construir, conservar o modificar bienes inmuebles por su naturaleza o disposición de ley".

Sin embargo, adquieren el carácter de contratistas, las personas físicas y morales que contraten obra pública con las dependencias y entidades del sector publico, según el artículo 17 del reglamento de la ley de Obras Públicas.

Tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos.

Asimismo, el artículo 31-B reglamentario precisa que se entienden incluidos dentro de lo previsto por dicho precepto, los contratos de obra pública celebrados con Dependencias o Entidades de la Administración Pública Federal.

PAGOS ANTICIPADOS

Las cantidades entregadas a quien proporcione el servicio incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.

⁴ R. Tribunal Fiscal de la Federación No.14, p.41, Febrero de 1989.

En una de las tesis de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, se refiere a la época de pago tratándose de anticipos recibidos por prestadores de servicios ya que “se considerarán exigibles desde el momento en que se perciban y, por lo tanto, deben ser enterados en el mes inmediato siguiente, independientemente del nombre con el que se les designe”.⁵

PAGO DEL IVA POR HONORARIOS, SERVICIOS DE AGUA Y RECOLECCION DE BASURA

En este último párrafo nos señala que en el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los servicios de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Del párrafo anterior se debe aclarar que tanto el suministro de agua, como la recolección de basura son un derecho y no una prestación de servicios por lo que no se tendrá la obligación de pagar dicho impuesto.

INTERESES MORATORIOS

Los intereses moratorios son los que se originan por la falta de pago oportuno de una determinada cantidad de dinero, llamada capital y se da con más frecuencia en el préstamo de dinero.

La ley del IVA establece en el último párrafo del artículo mencionado que los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, tendrán obligación de pagar el impuesto en el momento en que se expida el comprobante por los mismos en el que se traslade el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero.

Para finalizar este inciso podemos concluir que los momentos de causación del IVA son:

- 1) En forma general cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien preste los servicios y sobre el monto de cada una de ellas.
- 2) Hasta que se paguen las contraprestaciones tratándose de los siguientes servicios:
 - a) Construcción de inmuebles a gobierno
 - b) Seguros y fianzas
 - c) Personales independientes
 - d) Suministro de agua

⁵ R. Tribunal Fiscal de la Federación No.31, p.4. Julio de 1990.

e) Recolección de basura

3) Intereses moratorios

De los dos supuestos siguientes, el que ocurra primero:

- a) Cuando se expida el comprobante en el que se traslade el IVA en forma expresa y por separado, o
- b) Cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios

Del párrafo anterior, el IVA se causará cuando sean exigibles los intereses moratorios, si éstos provienen de alguna de las siguientes personas:

- * Personas físicas que no realicen actividades empresariales
- * Residentes en el extranjero
- * Personas morales no contribuyentes

2.2.3.- USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

2.2.3.1.- CONCEPTO

Antes de dar el concepto de uso o goce temporal de bienes es importante señalar a la propiedad como algo esencial ya que esta se conforma del uso o usufructo más la nuda propiedad.

El Art. 19 ley del IVA dispone lo siguiente: "Se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

El primer párrafo nos menciona al arrendamiento y al usufructo como principales ejemplos.

Se entiende que el arrendamiento es el contrato en virtud del cual una parte concede a la otra el uso y disfrute de una cosa o derecho, mediante un precio cierto, que recibe la denominación de renta o alquiler.

De acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil en su artículo 2398, el contrato de arrendamiento existe cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.

El usufructo es el derecho real, de eficacia temporal que otorga al titular el disfrute de las utilidades que derivan del normal aprovechamiento de la cosa ajena, condicionado con la obligación de devolver, en el término fijado al efecto, la misma cosa o su equivalente; artículos 980 a 1048 del Código Civil.

El último párrafo además nos señala que se dará el tratamiento que esta ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

2.2.3.2.- EN TERRITORIO NACIONAL

El artículo 21 de la ley del IVA precisa que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Asimismo, el último párrafo del artículo 50 del reglamento a la ley del IVA, considera como entrega de material de los bienes el acto mediante el cual el enajenante, o quien otorga el uso o goce temporal, pone a disposición material del adquirente o a quien se otorga el uso o goce temporal, el bien objeto de la operación.

2.2.3.3.- MOMENTO EN QUE OCURRE

El Art.22 de la ley del IVA establece que cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

Un ejemplo de lo anterior puede ser el del arrendamiento, ya que se le debe pagar la renta al propietario la cantidad estipulada en el contrato desde la fecha (momento) en la que se use dicha propiedad.

2.2.4.- IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

2.2.4.1.- CONCEPTO

En este inciso podemos afirmar que con respecto a la actividad comercial que se lleva a cabo con el extranjero, el Impuesto al Valor Agregado, grava en la importación de los bienes y servicios.

El Art.24 de la ley del IVA considera importación de bienes y servicios:

1. La introducción al país de bienes.

Se considera comprendido dentro de lo dispuesto por esta fracción - señala el artículo 35 del reglamento de IVA -, el retorno a México de los bienes tangibles definitivamente exportados, cuando se efectúe en los términos del artículo 74 de la ley Aduanera.

En forma general, la importación de bienes y servicios, no es más que la introducción de mercancías o prestación de servicio del extranjero al territorio nacional, para consumo interno, y en forma específica se considera en:

2. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

Un ejemplo sería la compra de una Marca, en donde el vendedor tiene su domicilio fiscal en el extranjero o las Franquicias.

3. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

Esto es cuando me rentan multivisión que sabemos que son programas transmitidos de otro país al nuestro por vía satélite, se paga por este servicio al extranjero.

4. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

Un ejemplo sería que: voy al extranjero y le rento a un amigo gringo su coche por tres semanas porque quiero lucir el coche en mi país o cualquier otra circunstancia y me lo llevo, esto se considera una importación temporal de bienes.

5. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios, cuando se presten por no residentes en el país. esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Con respecto al punto cinco, el artículo 37 del reglamento de la ley, establece que comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se presten en el país.

Asimismo, considera el segundo párrafo de este artículo como importación el retorno al país de bienes exportados temporalmente, cuando se les haya agregado valor en el extranjero por concepto de reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique valor adicional.

Dicha situación se refiere a que si llevo cualquier bien al extranjero por ejemplo un automóvil para que le pongan las llantas más resistentes y ahí se las ponen, al regresar a mi país me cobran por adquirir esas llantas y no por todo el coche.

Se aclara, en el artículo 36 del reglamento de la ley del IVA que cuando en el proceso de transformación, elaboración o reparación de bienes resulten desperdicios que se destinen a la importación definitiva, se estará obligado al pago del impuesto al valor agregado.

Acerca de los desperdicios, también podemos ver un ejemplo: en la gasolina, cuando nosotros mandamos al extranjero a transformar el petróleo en gasolina lo que se desperdicia de los químicos que utilizaron para transformarlo también se cobrará este impuesto a dicha importación.

2.2.4.2.- MOMENTO EN QUE OCURRE

Se considera - según indica el artículo 26 de la ley del IVA - que se efectúa la importación de bienes o servicios:

- ◇ En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

El pedimento es el documento que se extiende al pasar la aduana por la venta de las mercancías provenientes del extranjero y en la que se especifica la mercancía y el tipo de cambio del día en el que se originó la compra, así como los impuestos del bien y de aduana específicamente.

- ◇ En el caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

Se da el caso en que la mercancía extranjera que entró al país por un tiempo no mayor de seis meses (temporal), en vez de regresar a su país de origen se compra en nuestro país, entonces es cuando se causa el impuesto.

- ◇ Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas conceden el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:

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

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

- ◇ En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del art. 17 y que nos dice que se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

2.2.5.- EXPORTACION DE BIENES O SERVICIOS

2.2.5.1.- CONCEPTO

Este apartado se refiere a la Exportación de Bienes o Servicios aclarando que esta, no forma parte de los actos o actividades mencionadas anteriormente.

Antes de definir el concepto, es preciso saber que la exportación tanto de bienes como de servicios causará la tasa del 0%, la cual será calculada por las compañías residentes en territorio nacional.

La ley del IVA en su artículo 29 considera enajenación por exportación las siguientes:

⇒ La exportación definitiva, entendiéndose como tal, la salida de las mercancías del territorio nacional para su consumo en el extranjero por tiempo indefinido.

Las exportaciones definitivas están controladas por la Legislación Aduanera y las divisas por la Ley de control de cambios.

La persona física o moral que realice exportaciones, deberá obligarse ante cualquier institución de crédito a vender a esta la totalidad de las divisas correspondientes al valor de tales exportaciones, de no hacerlo no podrá competir con el exterior con su producto, y lo más grave es que no tendrá derecho a adquirir divisas de tipo controlado.

⇒ La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

Como ejemplo podría ser la información que se le venda al extranjero, ya sea por diferentes medios, a través de satélite y que consideramos exportación al salir del país.

⇒ El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

En este caso podemos rentar señales vía satélite al extranjero y de igual forma se considera exportación.

⇒ El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

- a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- b) Operaciones de maquila para exportación en los términos de la legislación aduanera.
- c) Publicidad.
- d) Comisiones y mediaciones.
- e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.
- f) Operaciones de financiamiento.

De los incisos anteriores, es importante comentar que la asistencia técnica se considera la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de la información confidencial relativa a experiencias industriales comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Por otra parte, la maquila es el proceso industrial o de servicios destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías nacionales a otro país.

El reglamento de la ley del IVA en su artículo 44, nos señala que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por personas residentes en el país, comprende

tanto los que se presten en territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero.

⇒ La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

Respecto de los servicios a los puertos o portuarios, es preciso describir algunos de los conceptos que nos señala:

Alijo.- Significa aligerar la carga de una embarcación.

Custodia.- Es tener los cuidados necesarios para que no sea robada la mercancía (vigilar).

Estiba.- Se refiere a la acción de apretar los materiales o cosas sueltas de la embarcación para que ocupen el menor espacio posible.

Del artículo 45 del reglamento del IVA nos remite al 16 de la ley para definir que se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si este es de ida y vuelta.

⇒ La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

Este último artículo, considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional, por lo que el resto lo consideramos como exportación y por consecuencia causantes de la tasa del 0%.

⇒ La enajenación de bienes importados temporalmente que hagan las empresas catalogadas como maquiladoras de exportación a otras empresas también catalogadas como maquiladoras de exportación, siempre que dichos bienes no cambien el régimen aduanero.

Por último se aplicará la tasa del 0% a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país.

El establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. La base fija la constituye cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.

Para ser más específicos con el establecimiento permanente debemos relacionar de inmediato el comercio exterior y ver que muchas empresas extranjeras no están registradas con leyes mexicanas, simplemente ponen su negocio pero que no tienen domicilio ni en su país ni en el nuestro, por lo que no hay que confundir que porque tengan su lugar de negocios aquí, formen parte del establecimiento permanente.

Es importante hacer mención de lo que nos señala la regla 285 de la Miscelánea 96/97, serán servicios cuando sean contratados por cualquiera de las siguientes personas o entidades:

1. Una subsidiaria ubicada en territorio nacional del residente en el extranjero.
2. Una persona física o moral residente en el país, que tenga relación en los términos del artículo 64-A de la ley del ISR, con persona residente en el extranjero.
3. Un cliente o proveedor residente en el país, de la persona residente en el extranjero por el que esta última haya cobrado o recibido cantidad alguna como pago por los servicios personales independientes prestados por la persona residente en el extranjero.

2.3.- BASE

Entendemos por Base un valor en el acto, o actividad gravado, incluyendo cualquier cantidad que lo adicione y que en forma específica se determina como sigue:

ENAJENACION DE BIENES

Determinación de la base gravable.

El artículo 12 nos señala que para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

El párrafo anterior lo podemos ilustrar de la siguiente manera: una agencia automotriz enajena un automóvil Chevrolet Oldsmobile Eighty Eight modelo 1996 importado; los datos son los que a continuación se informa:

Valor de la unidad	\$ 135,277.27
Impuesto pagado en la aduana	5,500.00
Acondicionamiento	650.00
Traslado	1,800.00
Base gravable	143,227.27
IVA causado (15%)	21,484.10
Total	\$ 164,711.37

Con respecto a los avalúos, el reglamento del Código Fiscal de la Federación nos señala en su artículo 4º, el periodo de vigencia que es durante seis meses contados a partir de la fecha en que se efectúen y las personas facultadas para efectuarlos que son, las

autoridades fiscales , instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público.

Precio determinable con posterioridad.

El segundo párrafo de este artículo, establece que cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá. Los intereses moratorios y penas convencionales, darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

Enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero.

Para las enajenaciones a plazo o ventas en abonos, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14 del segundo párrafo señala que se efectuarán enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Asimismo, tratándose de arrendamiento financiero, el impuesto que podrá diferirse el que corresponda al monto de los pagos por concepto de intereses conforme estos sean exigibles; en los términos del reglamento de esta ley en su artículo 25.

Del párrafo anterior, no se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con todos los requisitos fiscales.

Como podemos ver, el tratamiento fiscal se simplifica al separar cada concepto del arrendamiento financiero, o sea, el valor de los bienes por un lado y el valor de los intereses por el otro.

Para comprender que es el arrendamiento financiero, el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación nos define que es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia.

Un caso común dentro de la enajenación es cuando el vendedor exige al comprador, pagos anticipados para asegurar su venta; para este efecto la ley considera que además del anticipo, deberá entregar su correspondiente IVA.

Pagos anticipados.

Tratándose de pagos anticipados que reciba el enajenante, antes de enviar o entregar materialmente el bien y siempre que el envío o la entrega se realice cuando hayan transcurrido más de tres meses desde el primer anticipo, el impuesto se cubrirá en el

momento en que se efectúe cada pago anticipado y sobre el monto del mismo; al enviarse o entregarse el bien, se pagará la diferencia de impuesto que resulte por el total de la operación.

Analizando este párrafo podemos decir:

- a) Que esta disposición aplica cuando se reciba un anticipo y no se haya enviado ni entregado materialmente el bien;
- b) Que el impuesto se causará en el momento en que se reciba cada anticipo y por el monto del mismo siempre y cuando entra la recepción del primer anticipo y la entrega o envío del bien hayan transcurrido más de tres meses desde el primer anticipo;
- c) Que al enviarse o entregarse materialmente el bien se pagará la diferencia del impuesto que resulte por total de la operación.

	FECHA	IMPORTE	IVA CAUSADO	MES EN QUE CAUSA EL IVA
1er. anticipo	12-ene-96	\$ 20,000.00	3,000.00	Enero
2º anticipo	15-abr-96	30,000.00	4,500.00	Abril
Saldo (envío)	15-may-96	32,125.00	4,818.75	Mayo
TOTAL		\$ 82,125.00	12,318.75	

Concluye el último párrafo del artículo 12 señalando que: son pagos anticipados, las cantidades entregadas al enajenante, incluyendo los depósitos.

Cabe comentar sobre esta disposición que algunos contribuyentes piensan, de forma equivocada, que los depósitos no dan lugar al pago del IVA, incluso en algunos casos se piensa que con llamarles de otra forma ya no se causa dicho impuesto.

Hay un caso especial en el que la base del IVA no coincide con el precio de enajenación, ya que se permite que a este precio se le reste el costo de adquisición del bien de que se trate, es decir se permite que la base del IVA sea la utilidad bruta, tal caso está previsto en el artículo 20 del reglamento de la ley del IVA : "para calcular el impuesto tratándose de la enajenación de automóviles y camiones usados, adquiridos de personas físicas que no trasladen en forma expresa y por separado el impuesto, se considerará como valor el determinado conforme al artículo 12 de la ley, al que podrá restársele el costo de adquisición del bien de que se trate, sin incluir los gastos que se originen con motivo de la reparación o mejoras realizadas en los mismos. Asimismo, el impuesto que haya sido trasladado por dichas reparaciones o mejoras será acreditable en los términos y con los siguientes requisitos:

1. Efectuar el pago correspondiente mediante cheque nominativo.
2. Conservar copia de la factura y demás documentos en los que conste el nombre, domicilio y, en su caso, el registro federal de contribuyentes del enajenante, la marca, tipo, año modelo, el número de motor y el de serie de la carrocería, del vehículo.

A este respecto tenemos un ejemplo sencillo:

Precio de enajenación	\$ 50,000.00
Costo de adquisición	40,000.00
Utilidad bruta base del IVA	\$ 10,000.00
15% de IVA	1,500.00

Con esta información, el enajenante anotará los siguientes datos de la operación en la factura que se expida:

Precio del bien	\$ 50,000.00
15% de IVA sobre \$ 10,000.00	1,500.00
Total	\$ 51,500.00

PRESTACION DE SERVICIOS

El artículo 18 señala que para calcular el impuesto de la prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Cuando las personas que presten servicios paguen por cuenta y a nombre del prestatario del servicio las contribuciones incluyendo sus accesorios, el reembolso por las mismas no formarán parte del valor de sus servicios, artículo 32 del reglamento IVA.

El segundo párrafo de este artículo nos señala la base gravable en cuotas y aportaciones a sociedades; tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto.

El último párrafo del mismo artículo, establece que en el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

Para saber el concepto de mutuo, el Código Civil en su artículo 2384, nos señala que es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad. Puede ser con interés o sin él; este recibe la calificación de mutuo simple.

Para los efectos de este artículo, nos señala el reglamento en su artículo 33 los contribuyentes que en un mismo contrato ofrezcan diversos servicios turísticos por una cuota individual preestablecida y por un tiempo determinado, deberá separar el valor de los servicios que se presten en el país, de los que se proporcionen en el extranjero.

Para la prestación de servicios hay casos en que se grava el valor real de los intereses devengados y que el artículo 18-A establece cuatro tipos:

1. Interés real en el IVA.

Se considerará como valor para los efectos del cálculo del impuesto, el valor real de los intereses devengados cuando éstos deriven de créditos relacionados con actos o actividades gravados por esta Ley otorgados por las instituciones del sistema financiero que se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de un giro especial, que sean residentes en México o en el extranjero según el artículo 7º.-B, fracción III, último párrafo (LISR); de créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; de enajenaciones de pago diferido del precio por los que se generen intereses, y de operaciones de arrendamiento financiero.

El segundo párrafo define que las comisiones y penas convencionales no son intereses devengados y nos lo señala de la siguiente manera: en el caso de las operaciones a que se refiere este artículo, las comisiones que se cobren al deudor, acreditado, cuentacorrentista o arrendatario, por la disposición de dinero en efectivo o por cualquier otro concepto y las penas convencionales, excepto los intereses moratorios, no se considerarán como parte de los intereses devengados.

Con respecto al párrafo anterior la Ley señala la determinación del valor real de los intereses devengados, conforme a lo siguiente:

2. Interés real en operaciones con moneda nacional y extranjera.

Cuando la operación de que se trate esté denominada en moneda nacional o extranjera, el valor real de los intereses se calculará aplicando a la base sobre la cual se calcularon los intereses devengados, la tasa real de interés se calculará como sigue:

- a) restando, a la tasa de interés que corresponda al periodo de que se trate, la inflación del mismo periodo. La inflación se calculará dividiendo el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para el último día del periodo, entre el valor de la unidad de inversión para el día inmediato anterior al primer día del periodo, y restando del cociente la unidad.

Las UDIS, que significan Unidades de Inversión, se originaron con la devaluación de diciembre de 1994 y se enfrentó a principios de 1995 para resolver el problema de liquidez y los problemas de deuda bancaria y privada.

Las UDIS son instrumentos de cuenta, que fueron puestos en marcha por el Ejecutivo Federal.

$$\text{Tasa real del interés} = (\text{Tasa de interés del periodo}) - (\text{Inflación del periodo})$$

donde la inflación del periodo es:

$$\frac{\text{valor de la UDI al final del periodo}}{\text{valor de la UDI al inicio del periodo}} - 1$$

- b) cuando la operación de crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se sumará a la tasa de interés correspondiente al mismo periodo. Para expresar la ganancia cambiaria devengada en el periodo de que se trate como proporción del saldo promedio del principal en el mismo periodo, se dividirá aquélla en moneda nacional entre dicho saldo promedio convertido a moneda nacional al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación para el primer día del periodo de causación de los intereses. En el caso de que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado por dicha institución antes de esa fecha.

$$\text{Proporción del saldo promedio} = \frac{\text{Gerencia Cambiaria en MN}}{\text{Saldo promedio al primer día de causación}}$$

El saldo promedio del principal será la suma de los saldos diarios del principal en el periodo, dividida entre el número de días comprendidos en el mismo periodo de causación; como se muestra a continuación:

$$\text{Saldo Promedio} = \frac{\text{Suma de saldos diarios}}{\text{No. de días del periodo}}$$

Cuando en el periodo de causación de los intereses, el resultado de sumar la tasa de interés que corresponda al periodo y la ganancia cambiaria devengada en el mismo periodo expresada en los términos del párrafo anterior, sea igual o menor a la inflación del periodo, no se causará el impuesto durante el mencionado periodo.

En el caso de que la tasa de interés que corresponda al periodo esté expresada en por ciento, se deberá dividir entre cien antes de efectuar las sumas y resta, mencionadas en los párrafos anteriores.

3. Interés real en unidades de inversión.

Cuando las operaciones de que se trate se encuentren denominadas en unidades de inversión, el valor real de los intereses, serán los intereses devengados en el periodo, sin

considerar el ajuste que corresponda al principal por el hecho de estar denominados en las citadas unidades.

Tratándose de las operaciones a que se refiere este artículo, en las que los periodos de causación de los intereses sean mensuales o menores a un mes, y en dichos periodos no se encuentre fijado por el Banco de México el valor de la unidad de inversión para el último día del periodo de causación de los intereses, los contribuyentes considerarán el valor de la unidad de inversión determinado por el Banco de México para los días correspondientes al periodo inmediato anterior e igual en duración al de causación de los intereses.

4. Interés real en enajenación a plazo.

En las enajenaciones de bienes con pago diferido del precio en las que en los términos de este artículo, se pague el impuesto al valor agregado solamente sobre el valor real de los intereses devengados derivados de dichas operaciones, no se podrá diferir el impuesto sobre el precio de enajenación de los bienes.

USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Los componentes en la conformación de la base o valor gravable, en el caso de la realización de actos o actividades de uso o goce temporal de bienes, el artículo 23 de la ley del IVA considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobre a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

Para establecer la base de cálculo del impuesto para este concepto, el artículo 27 dispone tres aspectos:

1. De la importación de bienes tangibles.

El primer párrafo precisa que tratándose de importación de bienes tangibles, la base de cálculo del impuesto se considerará "el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación".

Al respecto hay que recordar que en este último párrafo se incluyeron los aprovechamientos, en la Resolución Miscelánea de 1995

Por otra parte, el artículo 40 reglamentario de la misma ley, señala lo siguiente: para efectos de determinar el valor sobre el que se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado,

en la importación de bienes tangibles, se considerarán los impuestos que se deban pagar con motivo de la importación, excluyendo del valor el monto de la parte subsidiada, en su caso. Además, se podrá excluir de dicho valor, el monto del subsidio que se encuentre en trámite ante autoridad competente, siempre que medie autorización para que el monto del impuesto correspondiente al importe del subsidio. Si otorgada la garantía, no se concedió el subsidio solicitado, la misma se hará efectiva sobre la diferencia de impuesto más los recargos. Por último señala que cuando el contribuyente haga valer algún medio de defensa en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, el impuesto al valor agregado se pagará tomando en cuenta el monto del impuesto general de importación que se obtenga de los datos suministrados por el propio contribuyente, y la diferencia de impuestos que en su caso resulte, la pagará hasta que se resuelva en definitiva la controversia, debiendo garantizarse el interés fiscal.

2. De la importación de bienes intangibles.

Establece el segundo párrafo del mencionado artículo, el valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes intangibles y el aprovechamiento de servicios a que se refieren las fracciones II adquisición de intangibles, III arrendamiento de intangibles y V obtención de servicios del artículo 24. Determinando que la base será la que les correspondería en esta ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

3. Del retorno de bienes exportados temporalmente.

El último párrafo de este artículo trata de los bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones ya señaladas. Para determinar el incremento de valor, se considerará el valor de las materias primas o mercancías de procedencia extranjera incorporadas en el producto; artículo 42 del reglamento del IVA.

2.4.- TASA

La tasa es el porcentaje que se le aplica a la base gravable y que se debe enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como podemos ver hay diferentes tasas las cuales se aplicarán en la situación que se encuentre cada contribuyente y que son las siguientes:

TASA DEL 15%

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece como tasa general la del 15%; esta tasa se aplica a partir del 1º de Abril de 1995 hasta la fecha.

Como una explicación al cambio más reciente que ha habido en esta tasa y que es la que nos regula a la mayoría de los contribuyentes, es importante mencionar que fue una consecuencia de la crisis económica que se sufrió a finales de 1994.

Con respecto a esta crisis vimos que el entorno económico en nuestro país se modificó en diversos sentidos afectando entre otros, las tasas de interés y la inflación.

Como una solución, el gobierno adoptó a principios de 1995, una estrategia de acción plasmada en el Acuerdo de Unidad para superar la Emergencia Económica (AUSEE), considerando como objetivos primordiales:

- * Estabilización de los mercados financieros y
- * Fortalecimiento de las finanzas públicas.

Más tarde el gobierno propuso como medida:

- a) Generar mayor ahorro interno, tanto público como privado. La cual se planteó con la disminución del gasto y el aumento de sus ingresos.
- b) Se proyectó una reducción del mismo equivalente al 1.7 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB), esto para disminuir el gasto.
- c) Incrementar precios, tarifas oficiales y la tasa del IVA, esto para aumentar los ingresos públicos.

Dichas medidas compensarían la caída de los ingresos resultantes de las pérdidas cambiarias, el incremento del gasto en deuda pública y la disminución de la actividad económica.

La propuesta de aumento al IVA, se aprobó, los días 18 y 19 de marzo de 1995 por el Congreso de la Unión.

Las modificaciones consideradas por la ley del IVA, son establecidas por la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, que se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) y que en este caso fue con fecha 27 de marzo de 1995.

TASA DEL 10%

La aplicación de esta tasa para región fronteriza se establece en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Valor Agregado, publicada el 27 de marzo de 1995. Cabe mencionar que dicha reforma a la tasa ha sido la única desde que se originó en 1980 con un porcentaje del 6%

El tercer párrafo del artículo 2º de la ley del IVA determina que se considerará región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como

la región parcial del estado de Sonora, la tasa del 10% cuando los actos o actividades gravados son realizados por residentes en ellos y dentro de esa región.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza y en el caso de enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

Con esta tasa reducida para la zona fronteriza se pretende por un lado, afectar lo menos posible la competitividad con el exterior, de las actividades económicas, sobre todo las comerciales, que son habitualmente realizadas en dichas zonas fronterizas, y por otro, que dichas zonas contribuyan como resto del país a la recaudación de ingresos por concepto de IVA.

TASA DEL 25%

Respecto a la transportación aérea internacional, la tasa se aplicará solamente sobre el 25% del valor que es lo que se considera utilizado en territorio nacional.

TASA DEL 0%

A través del tiempo se ha visto que esta tasa ha beneficiado entre otros:

- ◆ Al consumidor final de los bienes y servicios afectos a dicha tasa, al no contener éstos ninguna cantidad de impuesto por concepto de IVA.
- ◆ Al contribuyente que realiza actos o actividades sujetas a ésta, pues aunque no trasladan ninguna cantidad de gravamen a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos comercializados o prestados, la ley les permite acreditar las sumas del impuesto por ellos erogado en la obtención de los insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios. Dicho acreditamiento es la diferencia principal entre la tasa 0% y el no pago para aclarar la confusión que generalmente se da por los contribuyentes que manejan dicha tasa o que se encuentren en la situación del no pago.

Para esta última aclaración la Tesis Aislada del Tribunal Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“ La distinción de los efectos en la mecánica operacional del Impuesto al Valor Agregado, referente a los contribuyentes no obligados al pago y los sujetos a la tasa 0% del mismo texto de la Ley que se estudia, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del Derecho Fiscal, en el sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por los proveedores de sus bienes y servicios; en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0%

tienen el derecho o beneficio de exigir al fisco, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios.⁶

Se aplicará la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos y actividades siguientes:

ENAJENACION DE BIENES

Para los efectos del artículo 2-A aplicará dicha tasa a lo siguiente

1. La enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

Respecto a este inciso, el artículo 3º del reglamento del IVA considera que no se industrializan los animales y vegetales por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados, ni los vegetales por el hecho de ser sometidos a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado. Para esto último se aumentó los subproductos derivados de la trituration y molienda de trigo, esto es, salvado, salvadillo, acemite y granillo; el cual se pronunció vía criterio, de la Sala Regional el Tribunal Fiscal de la Federación

Por lo anterior se entiende que la materia prima no sufra cambio ni transformación, estará sujeta a la tasa del 0%.

2. La enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

⇒ Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas y verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

Son derivados de la leche según establece el artículo 4º del reglamento del IVA el queso, la crema, la nata, la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla, siempre que no estén mezclados con otros productos.

⇒ Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

⇒ Caviar, salmón ahumado y angulas.

Para efectos esta fracción el artículo 7º reglamentario del IVA considera medicinas de patente, las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias. También considera

⁶ R. Tribunal Fiscal de la Federación No.67, p.40, Julio de 1985.

medicina de patente, los medicamentos magistrales y oficiales a que se refiere la legislación sanitaria, cuando sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas.

Con relación a este tipo de medicamentos la ley General de Salud define en su artículo 224 lo siguiente:

- I. Magistrales: cuando sean preparados conforme a la fórmula prescrita por un médico;
- II. Oficinales: cuando la preparación se realice de acuerdo a las reglas de la farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos, y
- III. Especialidades farmacéuticas: cuando sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de las industrias químico-farmacéutica.

3. Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

4. Ixtle, palma y lechuguilla.

5. Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados, rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señala el 5º artículo del reglamento del IVA, el cual considera estas como tales cuando en la matrícula o registro de la misma, así se determina salvo prueba en contrario.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, solo que se enajenen completos.

6. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser usados en la agricultura o ganadería.

7. Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

8. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Para este párrafo la regla 274 de la ley Miscelánea 96/97 precisa lo siguiente: se considerará que el 80% de oro a que se refiere dicho punto, incluye a los materiales con los que se procesa la conformación de ese metal.

Por último se menciona una excepción a este acto que señala que se aplicará la tasa que establece el artículo 1° a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

Para este segundo acto o actividad se aplicará la tasa del 0% a lo siguiente:

1. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

El artículo 6° del reglamento del IVA determina que el servicio se presta directamente a los agricultores o ganaderos inclusive cuando sea en virtud de contratos celebrados con asociaciones u organizaciones que los agrupen o con alguna institución de crédito que actúe en su carácter de fiduciaria y los agricultores, los ganaderos o asociaciones u organizaciones que los agrupan sean fideicomisarios; cuando se hayan designado fideicomisarios o cuando éstos no puedan individualizarse y siempre que el gobierno federal, estatal o municipal sea el fideicomitente, se considerará que el servicio se presta en los términos de este artículo.

Se entiende por fiduciaria la persona encargada por el fideicomitente de realizar el fin del fideicomiso.

El fideicomiso es una operación mercantil mediante la que una persona física o moral, llamada fideicomitente, destina ciertos bienes a la realización de un fin lícito determinado, encomendando ésta a una institución fiduciaria.

2. Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
3. Los de pasteurización de leche.
4. Los prestados en invernaderos hidropónicos.
5. Los de desepite de algodón en rama.
6. Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
7. Los de reaseguro.

Cabe mencionar que los último cuatro puntos fueron adicionados a este artículo por vía criterio en la ley Miscelánea de 1995.

USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

El uso o goce temporal de maquinaria y equipo como son los tractores para accionar implementos agrícolas, así como los invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos.

EXPORTACION

La exportación de bienes o servicios se aplicará a los mismos conceptos mencionados en el artículo 29 LIVA.

Es importante mencionar que los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0% producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

NO PAGO

En cualquier ley del IVA que consultemos podemos percatarnos de que siempre nos señalan la exención para referirse a los contribuyentes que no pagan el impuesto al valor agregado, este ha sido un error que no es de las autoridades fiscales sino más bien de los autores o la editorial que le pone títulos a la ley, ya que en ningún párrafo de la misma nos señala tal exención, ya que se estaría violando la ley suprema.

Para aclarar esta afirmación podemos acudir a la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 28, en donde establece lo siguiente: “quedan prohibidos ...las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.”

El no pago es el acto mediante el cual se dispensa en forma legal el cumplimiento de una obligación tributaria.

En estos casos en el que no se exige que se pague el impuesto se debe a varias razones: que el contribuyente tenga una escasa capacidad fiscal o por consideraciones extrafiscales.

Además se advierte que para los contribuyentes que realicen un acreditamiento indebido que se encuentran en esta sección del no pago y que no es lo mismo que sujetos a la tasa 0% como ya lo mencionamos antes, se hará lo siguiente: la autoridad declarará que no procede dicho acreditamiento al contribuyente y por consiguiente tampoco el supuesto saldo a favor que declare el mismo.

Adicionalmente el último párrafo del artículo 1º reglamentario del IVA, precisa en su tercer párrafo que cuando se haga alusión a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se considerarán incluidos aquéllos a los que se les aplique la tasa de 0%.

ENAJENACION DE BIENES

En relación al no pago de la enajenación de bienes es aquella por cuya realización no deba pagarse el impuesto, independientemente de quien las realice. El artículo 9 de la ley del IVA dispone; "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

1. El suelo.

Para esta fracción, señala el Tribunal Fiscal de la Federación mediante tesis aisladas emitidas por la Sala Regional, que: "por dedicarse a la compra venta y venta de terrenos urbanizados (enajenación del suelo), y por tal razón evidentemente queda comprendida dentro del sistema de la ley, al tener que aceptar la traslación del impuesto que le efectúen sus proveedores de bienes y servicios que le son necesarios para la realización de la actividad a que se dedica. Toda vez que la disposición contenida en la fracción I del artículo 4º de la ley del IVA, en relación con el artículo 6º únicamente permite que el impuesto sea acreditable y en su caso, susceptible de devolución, cuando corresponda a bienes y servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se debe pagar el impuesto establecido en esa ley.

2.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

Respecto a la exención en el pago del IVA, tratándose de enajenación de construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación, establecida por la fracción II del artículo 9º, la ley, el reglamento en el artículo 21, determina que se considera para dichos efectos, como casa habitación las construcciones adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación. Asimila a aquélla los asilos y orfanatorios. Cuando se trate de construcciones nuevas - aclara el mismo artículo reglamentario -, se atenderá al destino para el cual se construyó, considerando las especificaciones del inmueble y, en su defecto, las licencias o permisos de construcción.

Asimismo se considerará que el inmueble se destinará a casa habitación cuando en la enajenación del mismo, el adquirente declare que la destinará a ese fin, siempre que se garantice el IVA correspondiente ante las autoridades recaudadoras autorizadas a recibir las declaraciones de este impuesto. También se considerarán como destinadas a casa habitación las instalaciones y áreas cuyos usos estén exclusivamente dedicados a sus moradores, siempre que sea con fines no lucrativos, concluye dicho artículo reglamentario.

3.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

Este artículo 9º en su fracción III exime del pago del IVA en la enajenación de bienes de carácter cultural e informativo, tales como libros (con independencia del tema), periódicos y revistas (también con independencia del tema a que correspondan); así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

Respecto a este inciso, en Marzo de 1997 se emitió un criterio para las empresas que vendan libros, periódicos y revistas que a su vez hayan editado y que nos señala lo siguiente:

“ No pagarán el impuesto al valor agregado por la venta de libros, periódicos y revistas que a su vez hayan editado, teniendo derecho a acreditar en los términos del artículo 6º de la ley de la materia, el propio impuesto que les hubiera sido trasladado con motivo de las inversiones y gastos realizados y el que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios estrictamente indispensables para realizar la actividad señalada. Este tratamiento se aplicará inclusive cuando los periódicos o revistas citados correspondan a publicaciones que se encuentren desactualizadas en cuanto a su fecha de edición.”

4. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

Por su parte, la fracción IV del artículo 9º exime, la enajenación de bienes muebles usados, es decir, exceptúa de la exención a los bienes enajenados por empresas. Dicha fracción se ubica en un caso frecuente del quehacer cotidiano de un tipo de contribuyentes: los vendedores de vehículos automotores usados, los cuales, invariablemente, deben trasladar el IVA al realizar actividades de enajenación de bienes muebles usados.

Para este párrafo se considera empresa, - señala el Código Fiscal de la Federación en el artículo 16 - a la persona física o moral, que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas, consideradas a su vez como actividades empresariales.

5.- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, la fracción V de este artículo de la ley aclara que la enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en sorteos diversos, así como los premios que de dicha participación deriven, están exentos de la obligación de pago del impuesto.

A este respecto es importante comentar, que las autoridades fiscales federales emiten anualmente “normatividad de carácter interna”, en materia de IVA, a efecto de aplicarse a las actividades de los agentes y comisionistas de la Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos. Esta normatividad interna es conocida en el ámbito fiscal como Criterios.

De esta forma en Marzo de 1997 se emitió un criterio para las empresas que vendan libros, periódicos y revistas que a su vez hayan editado y que nos señala lo siguiente:

“Lotería Nacional y Pronósticos Deportivos para la Asistencia Pública.- Por la enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías o quinielas deportivas que sean organizados por dichos organismos, no se pagará el impuesto al valor agregado, ya que esta actividad queda comprendida en el supuesto previsto por la fracción V del artículo 9º de la citada ley.”

Por la realización de actividades que hacen los agentes, subagentes, comisionistas y subcomisionistas que llevan a cabo las enajenaciones de los citados billetes o comprobantes, tampoco se pagará dicho impuesto.

6.- Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas “onza troy”

Igualmente, la fracción VI del mismo artículo de la ley del IVA, señala la exención tratándose de la enajenación de bienes consistentes en moneda nacional y extranjera, así como las monedas en piezas de oro o de plata, y las piezas denominadas “onza troy”.

7.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Además, se exime del pago del IVA, las partes sociales, dispone la fracción VII del artículo 9º, así como los documentos pendientes de cobro y títulos de crédito. Entendemos como parte social cada una de las porciones en que se considera dividido el capital de una sociedad de responsabilidad limitada.

El artículo 22 del reglamento de la ley del IVA, complementa esta exención conforme a lo siguiente: quedan comprendidos la enajenación de títulos de crédito y los dividendos pagados en acciones.

Cabe mencionar que, el derecho al dividendo - en el aspecto jurídico - es un derecho individual que corresponde a todos los socios a percibir un beneficio económico en forma más o menos regular de las utilidades que obtenga la sociedad.

A este respecto, debido a la estrecha relación que existe entre las utilidades de la sociedad y los dividendos que corresponden a los accionistas, conviene hacer una distinción entre ambos. Las utilidades son las cantidades que la sociedad obtiene como consecuencia del ejercicio de la actividad y que constituyen un superávit (exceso de ingresos sobre los egresos), en relación con el capital social; mientras que los dividendos, no son otra cosa que las cantidades que resultan de distribuir dichas utilidades o superávit entre socios.

8.- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Por último, señala este artículo 9º en su fracción VIII que no se pagará el IVA por la enajenación de lingotes de oro, cuando su contenido mínimo sea de 99%, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Adicionalmente a lo dispuesto en las fracciones anteriores, - señala el artículo 22-A reglamentario - se considerarán enajenaciones por las que no se está obligado al pago del impuesto, las que efectúen las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en vía pública o como vendedores ambulantes, siempre que se trate de bienes que enajenen en el desarrollo de su actividad empresarial. Esta exención no es aplicable a las enajenaciones que efectúen las personas físicas o morales a dichos contribuyentes.

PRESTACION DE SERVICIOS

Es preciso comentar aquí, que aunque en la ley del IVA la figura del no pago del impuesto es considerada tácitamente, como una figura fiscal no lo señala expresamente. Empero, la disposición de vigencia anual, publicada en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1994, en el artículo 16, fracción B), inciso II, establece, en forma expresa, que el impuesto pagado en la realización de actos o actividades de prestación de servicios exentos no será acreditable, ni dará lugar a devolución o compensación alguna.

No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios, según el artículo 15 de la ley del IVA:

- Las comisiones y pagos por créditos hipotecarios.

Establece la fracción I del artículo 15 de la misma ley que en relación a los intereses derivados de "Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado".

- Las comisiones cobradas por las afores.

Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro (AFORES) o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro (SAR) y la ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), así como las demás disposiciones derivadas de éstas.

Cabe mencionar que dicha fracción II del citado artículo 15 fue adicionado a la ley del IVA el 16 de Mayo de 1997 vía decreto en el Diario Oficial de la Federación

- Los servicios gratuitos.

La fracción III, de este artículo, dispensa del pago del impuesto a la prestación de servicios en forma gratuita, y en consecuencia, al no existir valor o precio en los mismos, no se puede determinar la base del mismo. Empero, estarán obligados a efectuar el pago de dicho impuesto, cuando estos servicios sean prestados a miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

Para determinar el valor de la contraprestación la autoridad recurre al uso de las facultades que la ley le otorga, a la estimación presuntiva del valor de actos y actividades, figura fiscal que es regulada por el artículo 39 de la propia Ley del IVA.

- Los de enseñanza (escuelas).

En la fracción IV, de dicho artículo omite el pago con un carácter netamente extrafiscal, pues la pretensión de la ley es, que en el mercado de los servicios de enseñanza, cuando sean prestados por el Estado (la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados), y los establecimientos de particulares, que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, así como los servicios educativos de nivel preescolar, no tengan la carga del IVA y en consecuencia sean más competitivos que los que no poseen las características señaladas.

Cabe comentar que esta fracción se reformó vía Ley Miscelánea 1995, y amplió el beneficio de la exención a los estudios prestados por el Estado (se eximía solamente la enseñanza prestada por organismos descentralizados) y a toda la educación preescolar se estableció el año 1994, mediante el criterio de vigencia anual 10/94, y su inclusión en el cuerpo de la ley, sin duda, incidirá en la búsqueda de reconocimiento de validez oficial, por los contribuyentes de IVA que realicen estas actividades.

- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

Asimismo, la fracción V de este artículo exime del pago del IVA a la prestación de servicios de transporte público terrestre de personas, exceptuando el transporte público de personas por ferrocarril.

- Transporte marítimo internacional de bienes.

En tanto que en la fracción VI (también reforma para 1995), exime el transporte marítimo internacional de bienes, si es prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Dispensa del no pago los servicios de cabotaje (navegación costera o tráfico que se hace sin perder de vista la costa) realizados en territorio nacional, determinando que: "En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de"... dichos servicios.

- Aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida.

Las fracciones VII y VIII fueron derogadas, de esta forma nos referimos a la fracción IX de este artículo 15 donde también considera el no pago con un propósito de política económico-social, pues los conceptos aquí regulados son, en primer término actividades relacionadas con la agricultura y ganadería, actividades que el gobierno busca incentivar de todas las formas posibles, objetivo que en principio se puede lograr desgravando los insumos y accesorios ahí utilizados. Asimismo, se dispensa aquí del pago del impuesto a los seguros de vida en ciertas modalidades, por ser éste un contrato que asegura interés económico en caso de siniestro a las personas que los toman. Igualmente hace extensivo el no pago del IVA a los contribuyentes que realicen en comisión la prestación de los seguros citados.

- Intereses por financiamientos, la fracción X nos señala lo siguiente:

- a) actividades que no están obligadas al pago de impuesto y afectas a tasa cero.

No se pagará el IVA tratándose de intereses que deriven de operaciones en las que el contribuyente proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades exentas o que les sea aplicable la tasa de 0%.

No se estará obligado al pago del IVA, establece el artículo 29 reglamentario, por los intereses derivados de operaciones de financiamiento no sea la misma persona que enajene el bien, siempre que en el contrato se condicione el préstamo a la adquisición de un determinado inmueble destinado a casa habitación.

- b) instituciones y uniones de crédito.

Además se dispensa del pago del impuesto los intereses que reciban o paguen instituciones de crédito (y su agencia y comisión), uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, los almacenes generales de depósito y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento autorizadas y por descuento en documentos pendientes de cobro. No se aplicará la exención, si los créditos son otorgados a personas físicas que no sean contribuyentes del impuesto. Sin embargo, si los créditos son otorgados a personas físicas contribuyentes del IVA, se exime del pago del impuesto cuando dichos créditos se canalicen a la adquisición de bienes de inversión para sus actividades, o dichos créditos sean refaccionarios o de habilitación o avío.

Para entender el párrafo anterior es preciso dar un concepto de las operaciones de financiamiento, y señala el artículo 30 del reglamento de la ley que son: "las que tengan el carácter de activas o pasivas de crédito, entendiéndose como tales aquellas por las que las instituciones de crédito, uniones de crédito o empresas de factoraje financiero reciban o paguen las contraprestaciones a que se refiere dicha fracción", en tanto que so bienes de inversión, según el artículo 30-A, del mismo reglamento: "aquellos que integran el activo fijo en los términos del segundo párrafo del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo para este inciso, la regla 264 de la Miscelánea 96/97 dispone que: las instituciones de crédito y casas de bolsa no estarán obligadas a trasladar el impuesto al valor agregado, por los actos o actividades que se deriven de operaciones de reporto, que celebren de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México..

En relación al artículo 42 de la Ley del ISR considera activo fijo al “conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.”

Por último, este inciso b) dispensa del pago del IVA, tratándose de intereses derivados de créditos hipotecarios para la adquisición, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

De esta manera tampoco serán aplicables a la omisión de pago las siguientes:

c) instituciones de fianzas y seguros

Reciban las instituciones de fianza , las de seguros y a las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d) créditos hipotecarios

Proviengan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

e) cajas y fondos de ahorro

Proviengan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la ley del Impuesto sobre la Renta.

f) derivados de valores emitidos

Deriven de obligaciones emitidas conforme a la Ley de Títulos y Operaciones de crédito.

g) bonos y planes de ahorro del gobierno federal

Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la ley..

h) rendimientos de valores gubernamentales

Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, siempre que se cumplan los requisitos que para tal efecto señala la fracción XXI del artículo 77 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

i) rendimientos de títulos del gran público inversionista y de préstamos de títulos o valores.

Y por último señala esta fracción a los que deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la SHCP o de las operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles.

- Rendimientos de operaciones financieras derivadas

Cabe comentar que esta fracción XI de dicho artículo, fue derogada en 1991, y que eximía del pago del IVA, a los servicios prestados por bolsas de valores con concesión para operar y por casas de bolsa, así como las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa, (el artículo cuarto del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales relacionadas con el comercio y las transacciones internacionales, publicado en DOF de 29 de diciembre de 1993, lo establece con reforma) es adicionado con la exención para la figura de las operaciones financieras derivadas". Que son según el artículo 16-A del CFF también adicionado en el decreto mencionado: "aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las cuales una de las partes adquiere el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones."

Agrega además que son "aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las que se liquidan diferencias entre los precios, índices o canastas de precios o tasas de interés convenidos al inicio de la operación y cuyo resultado depende de las fluctuaciones que tengan en el mercado a una fecha determinada los precios, índices o canastas de precios o tasas de interés pactadas . "Y" aquellas en las que se enajenen el mercado secundario los títulos de crédito en los que se contengan"... las mismas.

- Servicios como contraprestación normal de cuotas

La fracción XII del citado artículo, dispensa de pago del IVA, a la prestación de servicios cuando sean proporcionados a sus miembros como contraprestación normal de cuotas, y siempre que estos servicios prestados sean "únicamente" los relativos a los fines que les sean propios, y si se tratase de organizaciones políticas; sindicatos obreros u órganos que los agrupen; cámaras de comercio e industria, y agrupaciones u organismos agropecuarios y, finalmente, a las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines

científicos, políticos, religiosos y culturales, excepto cuando dichas organizaciones presten dichos servicios con instalaciones deportivas, "cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones".

- Espectáculos públicos

También se establece el no pago de dicho impuesto - según la fracción XII - por el boleto de entrada, tratándose de espectáculos públicos, salvo que dichos espectáculos sean de teatro, cine y circo, y cuando el Convenio con el Estado o Acuerdo con el D.F., no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. Además, para este precepto no se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

- Servicios profesionales de medicina

Asimismo, la fracción XIV de la ley del IVA dispensa de pago del impuesto a la prestación de servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, y siempre que dichos servicios sean prestados individualmente o por conducto de sociedades civiles.

Son servicios profesionales de medicina por los que no se está obligado al pago del IVA, - establece el reglamento de la ley, en su artículo 31 - los que requieran título de médico, cirujano dentista o médico veterinario.

Como comentario hay que señalar que esa fracción no se establecía en dichos términos los años de 1980 y 1981. En estos años la ley otorgaba la exención a la prestación de diversos servicios profesionales independientes, entre otros, los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas así como los médicos, quedando finalmente exentos solamente los servicios médicos en los términos citados.

La figura del no pago de IVA en la prestación de servicios médicos, se traduce en un beneficio claramente social, al desgravar dichos servicios definitivamente vitales.

- Servicios médicos del gobierno

Señala la fracción XV, a los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

- Derechos de autor

Para finalizar, la fracción XVI dispensa a la prestación de servicios por los que deriven ingresos de los comprendidos en los artículos 77 fracción XXX, y 141-C de la ley del ISR.

Cabe mencionar que dicha fracción, fue reformada en diciembre de 1989, y en vigor a partir de 1990, la cual establecía la omisión de pago en la prestación de servicios por contribuyentes que perciben directamente ingresos por derechos de autor por obras inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

El artículo 20 de la ley dispone y regula el no pago del IVA por el otorgamiento del uso o goce temporal de ciertos bienes.

- ◆ Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.

La fracción II de la ley del IVA, en dicho artículo, dispensa del pago del impuesto al otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles destinados a casa habitación, con un criterio netamente social, de beneficio para los demandantes de dichos bienes. Debido, seguramente, a que la casa habitación es un bien imprescindible para el bienestar (o quizá la necesidad) de las personas.

Para analizar tal ordenamiento, se considera que, en la mayoría de los casos, los demandantes de esos bienes son sectores sociales con escasos recursos económicos, por lo que la exención del pago del gravamen les permitirá canalizar dicho importe al consumo o demanda de otros bienes y servicios indispensables. Asimismo, si un bien inmueble tuviere varios destinos o usos, se exceptúa del pago del impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación.

Además contempla el precepto fiscal la posibilidad del otorgamiento de uso o goce temporal de casa habitación amueblada o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje, considerando que dicha demanda, generalmente, la realizan individuos de sectores sociales económicamente solventes, por lo que establece que la realización de tales actos o actividades estarán afectados al gravamen.

El artículo 34 reglamentario de la ley dispone, que cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien inmueble para ser destinado a casa habitación y éste se proporcione amueblado, se pagará el impuesto por el total de las contraprestaciones, aún cuando se hubiesen celebrado contratos distintos por los bienes muebles e inmuebles. Empero, aclara dicho artículo reglamentario que no se considerará amueblada la casa habitación cuando se

proporcione con bienes adheridos permanentemente a la construcción, y con los muebles de cocina y baño, alfombras y tapices, calentadores para agua, así como otros accesorios indispensables para la limpieza y el confort.

- ◆ Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

Por su parte, la fracción III, del artículo señala que no se pagará el impuesto del otorgamiento del uso o goce temporal de fincas dedicadas o utilizadas con fines agropecuarios. Se observa aquí el móvil de incentivar el consumo de productos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

- ◆ Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.

Asimismo, la fracción IV dispensa del pago del IVA, a los bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, cuando se hubiera pagado el impuesto en la importación.

- ◆ Libros, periódicos y revistas.

Concluye el artículo 20 con la fracción V, no se pagará el impuesto a artículos que propician la lectura y distracción, pasatiempos que el Estado siempre debe alentar en la población, siempre con fines educativos.

IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

Respecto del artículo 25 de la ley del IVA, cabe comentar que, en México la Federación como titular del IVA, señala en dicho artículo de la ley la liberación en la realización de ciertos actos o actividades de importación de bienes o servicios. Liberaciones que forman parte del conjunto de instrumentos de política económica del estado mexicano y cuya instrumentación es asegurar la neutralidad del comercio con el exterior y de esta forma evitar distorsiones en la actividad económica interna de los sectores de la economía.

No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

1. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país.

La fracción I de este artículo dispensa de pago del IVA en las mismas importaciones que, en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Por lo que, si no se cumple cualquiera de dichos requisitos en la realización de actos o actividades de importación de bienes o servicios se estará obligado al pago del impuesto.

1. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

La fracción II del artículo 24 de la ley del IVA hace mención de las mercancías y que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 61, fracciones VI y VII de la ley aduanera, integran el equipaje de los pasajeros internacionales, así como los mensajes de casa, por las que no se pagan impuestos al comercio exterior e IVA.

De esta forma, tratándose del equipaje de los pasajeros internacionales, la regla 57 de la Miscelánea 96/97, determina que son los siguientes:

I.- Tratándose de pasajeros internacionales, residentes en el país:

- a) Las de uso personal del pasajero, como ropa, calzado, artículos de aseo o tocador, en cantidad razonable y acorde a la duración de su viaje;
- b) Una cámara fotográfica o una cinematográfica o una para videograbación, incluyendo su fuente de poder, así como un artículo deportivo o un equipo individual de deporte usado, siempre que puedan ser transportados normal y comúnmente por una persona. Además hasta doce rollos de película virgen o video cassettes, así como el material fotográfico impreso o filmado;
- c) Libros y revistas;
- d) Hasta veinte cajetillas de cigarrillos o cincuenta puros o doscientos cincuenta gramos de tabaco, si el pasajero es mayor de edad;
- e) Hasta tres litros de vino, cerveza o licor, si se tratase de mayores de edad;
- f) Medicamentos de uso personal, con receta médica cuando se trate de sustancias psicotrópicas, así como aquellas que hubieran sido prescritas y no se encuentren disponibles en territorio nacional, en las cantidades mencionadas en las recetas;
- g) Los velices, petacas, baúles, maletas en los que se contengan las mercancías;
- h) Hasta trescientos dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, en uno o varios artículos, cuando el arribo al territorio nacional sea por la vía marítima o aérea salvo lo dispuesto en el siguiente inciso;
- i) Hasta cincuenta dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas extranjeras, excepto tratándose de cerveza, bebidas alcohólicas y tabaco labrado en cigarros o puros, cuando el arribo sea por vía terrestre, así como cuando arribe por vía aérea y el aeropuerto de partida se encuentre en una franja o región fronteriza o en las ciudades del extranjero ubicadas en una franja de 25 millas a lo largo de la frontera con territorio nacional; cuando las mercancías sean adquiridas en franjas fronterizas o zonas libres del país será aplicable lo dispuesto en el inciso anterior, siempre que el pasajero

acredite tal circunstancia, mediante comprobante expedido en los términos de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Las cantidades mencionadas en los incisos h) e i) podrán deducirse del valor total del artículo, para la determinación de la base del impuesto, en caso de la importación de mercancías con valor superior al señalado en el párrafo anterior. Dichas cantidades podrán acumularse por familia, considerando inclusive a los menores de edad siempre que el arribo a territorio nacional se efectúe simultáneamente y en el mismo medio de transporte.

II.- Tratándose de pasajeros internacionales, residentes en el extranjero, además de las mercancías señaladas en la fracción anterior, podrán introducir las siguientes:

- a) Un binocular y una cámara fotográfica adicional, a lo autorizado en la fracción I, inciso b)
- b) Un aparato de televisión portátil;
- c) Un aparato de radio portátil para el grabado o reproducción del sonido o uno mixto;
- d) Hasta veinte discos o cintas magnéticas propias para la reproducción de sonidos (cassettes);
- e) Una máquina de escribir portátil o equipo de cómputo portátil;
- f) Un instrumento musical, siempre que se pueda ser transportado normal o comúnmente por una persona;
- g) Una tienda de campaña y un equipo para acampar;
- h) Hasta cinco juguetes usados;
- i) Un juego de avíos para pesca, un par de esquís y dos raquetas de tenis;
- j) Un bote sin motor, de menos de cinco y medio metros de largo (eslora), o un deslizador acuático con o sin vela;
- k) Una video cassetera;
- l) Una bicicleta con o sin motor;
- m) Ropa de casa habitación, y
- n) Utensilios y muebles de cocina, estancia y/o alcoba.

Las mercancías señaladas en los incisos k), l), m), y n), sólo se admitirán en las condiciones señaladas, cuando el medio de transporte en que arribe el pasajero sea casa móvil, aeronave o yate con matrícula privada.

Asimismo, los pasajeros deberán declarar en las formas oficiales aprobadas, según se trate de residentes en el país o residentes en el extranjero, si traen consigo mercancías distintas de aquellas que integran su equipaje. Concluye esta regla señalando que la calidad de pasajero internacional se acreditará con el pasaporte correspondiente.

Respecto a la fracción VII del artículo 61 de la ley aduanera, señala la regla 73, de la Regla Miscelánea, que el menaje de casa comprende "el ajuar y utensilio de una casa que sirvan exclusiva y propiamente para el uso y trato ordinario de una familia, además de los siguientes efectos: ropa, libros, librerías, obras de arte o científicas, que no constituyan colecciones completas para la instalación de exposiciones o galerías de arte".

Adicionalmente señala el artículo 38 reglamentario del IVA que tampoco se pagará dicho impuesto por la importación de los artículos de primera necesidad en los términos de los artículos 46, fracción VIII, primer párrafo y 114 de la ley aduanera (actuales artículos 61, fracción VIII y 137, respectivamente), quienes residan dentro de las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a las líneas divisoras internacionales del país.

La ley aduanera, en el citado artículo 61, fracción VIII, establece la importación de bienes que los habitantes de poblaciones de la franja fronteriza efectúen para su consumo, señalando que "siempre que sean de la clase, valor y cantidad que señale la SHCP, mediante reglas".

También dispone - el mismo precepto aduanero en su artículo 142 - que las mercancías a que se refiere el mencionado artículo 61, fracción VIII, podrán ser consumidas por los habitantes de las poblaciones ubicadas en la franja fronteriza.

Por otro lado cabe mencionar que en Marzo de 1997 se da a conocer un criterio que se deberá seguir en la aplicación de dicho artículo 25 de la ley del IVA, tratándose de la importación de bienes tangibles realizada por embajadas y consulados generales de carrera acreditados en nuestro país., el cual señala lo siguiente:

"En atención al principio de reciprocidad que rige entre los estados, previsto en el artículo 1º, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, no pagarán el impuesto al valor agregado las representaciones internacionales citadas, por la importación de los bienes siguientes: los automóviles objetos de viaje; escudos, banderas, sellos, muebles y útiles de oficina; los efectos importados en bultos ordinarios o en paquetes postales; los equipajes, menajes de casa, vehículos y objetos de viaje."

3.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado.

No se pagará el IVA - señala la fracción III de este artículo - a las importaciones de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación no se pague el gravamen o se les aplique la tasa 0%.

Es importante hacer mención de que dicha fracción hasta el año de 1995, dispensaba a la importación de bienes muebles usados, cuando fuesen de los establecidos en el artículo 2-A, fracción I, inciso e) y 9º fracción III; es decir, si estos bienes consistían en equipo y maquinaria para la realización de actividades agropecuarias y pesca comercial y libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realizase su autor, respectivamente. Acontecimiento que, actualmente, ya no es considerado por el precepto fiscal, y se condona del pago del IVA en la importación de bienes cuando los mismos no estén obligados o sean afectos a tasa del 0%.

4.- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Determina la fracción IV de dicho artículo que no se estará obligado al pago del IVA a la importación de bienes que sean donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios y cualquiera otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la SHCP.

5.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

Asimismo dispensa del pago las importaciones de obras de arte, en dos sentidos; aquellas cuya calidad y valor cultural sea reconocida por instituciones oficiales competentes, y siempre que sean destinadas a exhibición permanente.

6.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

La fracción VI menciona además que no pagaran el impuesto aquellas obras (también con valor cultural y calidad) que fueron creadas por mexicanos o residentes en territorio nacional, siempre y cuando esta importación la realice su autor.

7.- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

Por último, determina la fracción VII del artículo, las importaciones de oro con un contenido mínimo de 80%.

Adicionalmente el reglamento de IVA en su artículo 39 señala la liberación de pago en otras importaciones y que son la importación de servicios prestados en el extranjero por comisionistas y mediadores no residentes en el país, cuando tengan por objeto exportar bienes o servicios .

III.- MECANICA DEL IMPUESTO

3.1.- DETERMINACION DEL IVA TRASLADADO

TRASLACION DEL IMPUESTO

El traslado del impuesto es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas de un monto equivalente al Impuesto establecido en esta Ley que adquieran bienes, los usen en forma temporal o definitiva, debiendo estar en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios

Analizando el párrafo anterior:

La traslación, establece en el tercer párrafo del artículo 1º de la ley del IVA, es “el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer” a los adquirentes de los bienes, o a quienes lo usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Hay casos en donde el traslado del IVA no se refleja como en los servicios de luz, teléfono, agua, gasolina, hoteles, etc., por disposición general incluye el impuesto en el precio, sin embargo su traslado podrá hacerlo el contribuyente en forma expresa y por separado si así lo solicita el interesado.

Tal circunstancia no significa que los mencionados contribuyentes no recuperan el impuesto por ellos pagado, ya que este evento lo tiene contemplado la ley al regular sus operaciones. Por otra parte el IVA lo debe trasladar el contribuyente, según lo establece la norma porque sino se hace, se rompería la cadena traslativa y el contribuyente no recuperaría el impuesto que el ya aceptó.

El Tribunal Fiscal de la Federación, refiriéndose al impuesto sobre compraventa de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras, considera en una tesis lo siguiente: “ que al efectuar la operación de compraventa debe cobrar el contribuyente el precio del producto más el impuesto consignados en la factura, para posteriormente enterarlo al Estado.”

El traslado del impuesto por el contribuyente no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Lo anterior está señalado en el último párrafo del artículo 1º de la ley del IVA y para este punto se debe tomar en cuenta la tasa establecida, ya que si el precio del producto excede del oficial no es violatorio por incluir dicho impuesto.

El traslado del IVA es una característica que va unido al volumen de ventas, sin embargo se ha comentado que el traslado del mismo constituye un acto inconstitucional establecido por la norma fiscal, ya que la misma rige el cumplimiento de una obligación a cargo de terceros que no son sujetos del gravamen. Empero, hay una tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación que señala lo contrario a esta afirmación y que dice lo siguiente:

“En el sistema impositivo mexicano el Poder Legislativo puede, sin contrariar la fracción IV del artículo 31 constitucional, imponer a los terceros de la relación jurídica tributaria obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación, pues dicha facultad está implícita en la norma constitucional citada, al decir que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, es lógico que el Poder Legislativo puede fijar obligaciones a cargo de terceros que no sean los sujetos pasivos directos.”¹

TRASLACION DEL IMPUESTO A ENTIDADES PUBLICAS.

El artículo 1º de la ley del IVA, señala que tanto las personas físicas como las morales tienen la obligación de pagar y trasladar el impuesto, que realicen en territorio nacional, los actos o actividades objetos del impuesto.

El mismo artículo precisa, en el primer párrafo la obligación de recibir el traslado y, según sea el caso, pagar el IVA aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén libres de ellos, a las entidades de derecho público de nuestro país; las sociedades cooperativas, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada y a cualesquiera otra persona. Con respecto a las entidades de la administración pública, se considera obligados al pago del impuesto a los Municipios, los Estados, al Distrito Federal, a la Federación, las instituciones de seguridad social y los organismos descentralizados.

Como recordatorio, podemos definir a los organismos descentralizados y que son una de las entidades paraestatales que conforman el Poder Ejecutivo que lo auxilian en la realización de sus labores. La otras entidades paraestatales son las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de seguros y fianzas y los fideicomisos. Por ejemplo la UNAM, el IMSS, Ferrocarriles Nacionales de México (ferronales), entre los principales

CAUSACION DEL IVA POR ENTES DE DERECHO PUBLICO.

El segundo párrafo del artículo 3º de la ley del IVA reformado a partir del 1º de abril de 1995, con base en la ley de reformas a las leyes del ISR y del IVA, publicada en el DOF el 27 de marzo de 1995; determina la obligación del pago del impuesto, a “la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las

¹ SCJN Jurisprudencia 1917-1938, pp. 167-168 Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Primera Parte. Tribunal Pleno, México 1989.

instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable.”, esto quiere decir que pagarán el impuesto, por los actos que den lugar a impuestos, productos, aprovechamientos, precios, etc; siempre y cuando los derechos sean de carácter estatal o municipal y siempre que deriven de la prestación del servicio o suministro de agua potable.

El párrafo anterior tuvo modificación en el año de 1992 ya que en 1990 y 1991 omitía del no pago del impuesto a los derechos en general sin importar a qué nivel del gobierno correspondieran. En los años de 1992, 1993 y 1994 ya se establecía tal omisión, empero, cuando dichas entidades públicas cobraran derechos por servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua tenían la obligación de pagar el impuesto.

Para ser más claros, es necesario definir lo que son los derechos y el Código Fiscal de la Federación señala en el artículo 2º fracción IV, que son “las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También, son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos al Estado.”

Por otra parte existen otras instituciones u organismos obligadas al traslado y en su caso al pago del IVA como son: “la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1º y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.”, según el primer párrafo del artículo 3º. También el ejido, tratándose del IVA y habiendo efectuado actos o actividades gravadas por la ley, deberán aceptar el traslado de impuesto.

El tercer y último párrafo del artículo 3º de la ley del IVA considera, que a sus efectos será residente en territorio nacional, además de lo señalado en el CFF, los residentes en el extranjero que tengan establecimiento en el país, por el total de actos o actividades que en él realicen.

Con respecto al último párrafo, el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación determina que son residentes en territorio nacional, las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. Esta se acredita ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes. También, son considerados residentes, las personas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al antes señalado.

Además son residentes tratándose de personas morales, las que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas. Cabe señalar que dicho criterio fiscal deriva de la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, publicada en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 1996. La modificación de residencia aplicable a las personas morales basada, hasta antes de 1996, en el criterio de la administración principal del negocio se sustituyó, según la iniciativa de reformas fiscales para 1996, porque “es el aplicable internacionalmente”. Concluye el Código tributario federal, en dicho artículo 9º., estableciendo que se presume, salvo prueba en contrario, que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

TRASLACION DEL IVA EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO

El artículo 4-A es adicionado a la ley del IVA en el año de 1991, y a partir de allí regula los aspectos del traslado y acreditamiento del impuesto de un régimen especial de contribuyentes, los nombrados por la ley del ISR como Régimen Simplificado de las Personas Morales”, y el “Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales”. Tales regímenes comprenden el desaparecido concepto de contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación y los contribuyentes que de acuerdo a la ley del ISR no cumplen con los requisitos para ser considerados como “Contribuyentes Menores”.

El régimen simplificado existe en el Continente Americano con diferentes denominaciones, en Argentina tiene el nombre de “los pequeños responsables”, en Chile existe un régimen llamado de “tributación simplificada”, en Perú es el “régimen simplificado” y en nuestro país, la norma fiscal establece a los contribuyentes menores y los contribuyentes de régimen simplificado, como contribuyentes de régimen especial.

En este artículo se establece la mecánica de determinación del IVA a cargo de estos contribuyentes, considerando como impuesto trasladado y acreditable, el que corresponda a los actos o actividades que hayan considerado como entradas o salidas en la citada ley del ISR, estos contribuyentes considerarán como entradas las siguientes:

- I. Los ingresos propios de la actividad.
- II. Los recursos provenientes de préstamos obtenidos.
- III. Los intereses cobrados, sin ajuste alguno.
- IV. Los recursos provenientes de la enajenación de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el Título III de esta Ley.
- V. Los retiros de cuentas bancarias.
- VI. La totalidad de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes, salvo que en éstos se hubieran considerado como entradas en los términos de la fracción I de este artículo.
- VII. El monto de las contribuciones que le sean devueltas al contribuyente en el ejercicio.

VIII. Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos se considerarán aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

IX. Los impuestos trasladados por el contribuyente.

Finaliza este artículo 119-D de la ley del ISR, determinando que los ingresos de operaciones de crédito: "se considerarán entradas hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios".

Por su parte, el artículo 119-E de la ley del ISR, considera como salidas de este régimen de contribuyentes, las siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.
2. Las adquisiciones de mercancías, de materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas.
3. Los gastos.
4. Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.
5. La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán salidas la adquisición de acciones de la sociedad de inversión a que se refiere el Título III de esta Ley.
6. Los depósitos e inversiones de cuentas bancarias del contribuyente.
7. El pago de préstamos concedidos al contribuyente.
8. Los intereses pagados, sin ajuste alguno.
9. Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
10. Los impuestos que le trasladen al contribuyente.
11. El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.
12. Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la deducción se efectúe respecto de familiares del contribuyente, no se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos. Lo previsto en esta fracción no será aplicable a las personas físicas que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a \$ 466,388.00, así como a las mencionadas en el artículo 119-C de esta Ley. (cantidades sujetas a modificación según Diario Oficial de la Federación).
13. Los pagos por el crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta Ley.
14. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente que serían deducibles en los términos de esta Ley.

Los conceptos anteriores sólo se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogados. Sólo se entenderán efectivamente erogadas cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante trasposos de cuentas bancarias, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Concluye este artículo de la Ley del ISR, determinado que "Únicamente se podrán considerar como salidas aquéllas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 136 este ordenamiento. En ningún caso serán salidas los conceptos no deducibles señalados en el artículo 137 de esta Ley".

El artículo 137 mencionado establece que, no serán deducibles, entre otros, los pagos por ISR a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los pagos del IA a cargo del contribuyente, y tratándose de aportaciones al IMSS, sólo serán deducibles la cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general, las inversiones en casas habitación, comedores que por su naturaleza no están a disposición de todos los trabajadores de la empresa, y tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios y en general, por la prestación de un servicio personal independiente y los que perciban por la realización de actividades empresariales (incluyendo aquí los contribuyentes del régimen simplificado), únicamente serán deducibles la inversión o pago por el uso o goce temporal de automóviles cuando dichos vehículos sean utilitarios; las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o penas convencionales; las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o de fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley; los consumos en bares o restaurantes, a excepción, en este último caso de los que reúnan ciertos requisitos.

Una vez consideradas las entradas y salidas sigue mencionando el artículo 4-A de la ley del IVA en su primer párrafo que dichos contribuyentes deberán expedir la documentación comprobatoria de sus actividades en la fecha en que efectivamente se cobren los bienes enajenados o los servicios prestados.

El último párrafo del artículo 4-A (adicionado en la ley Miscelánea 1995) establece que los contribuyentes que dejen de tributar conforme al régimen simplificado a las actividades empresariales, acreditarán o, en su caso, trasladarán el impuesto derivado de las operaciones o crédito efectuadas con anterioridad a la fecha en que dejaron de tributar en los citados regímenes, que no se hayan considerado como entradas o salidas en los mismos, en la fecha en que efectivamente se efectúe su pago o cobro según corresponda.

Con respecto al IVA en el régimen simplificado puedo comentar que estos contribuyentes en la mayoría de los países son tratados en forma especial y distinta a los contribuyentes de régimen general de ley ya que como se vio, su contabilidad es diferente a la normal, es decir, deberán llevar como único control su libro de entradas y salidas.

En la práctica hay algunas personas que llevan dos libros, uno es para llevar el registro de entradas y salidas y el otro en donde registre lo de una contabilidad de régimen general, con esto identificamos los impuestos y nos sirve para determinar el IVA y saber cuanto debo de pagar o cuanto tengo a favor; además con este control puedo emitir Estados

Financieros y aunque en estos casos no estoy obligado a llevar otro libro, si es correcto que se tenga este tipo de control de cada rubro para determinar no solo este impuesto sino cualquier otro y tener un informe financiero para una correcta toma de decisiones.

3.2.- DETERMINACION DEL IVA ACREDITABLE

ACREDITAMIENTO DEL IVA

El cuarto párrafo del artículo 1° de la ley del IVA, con respecto al cumplimiento del impuesto a cargo del contribuyente, señala que éste se hará en las oficinas autorizadas al efecto. Sin embargo, parece más apropiado que la ley señale, que “el entero del impuesto” a cargo del contribuyente se realizará en las oficinas autorizadas dado que por “pago se entiende, comúnmente, el cumplimiento de la entrega de la cosa debida, en tanto que en el IVA quien lo paga es el consumidor. Este pago resultará de la operación de restar el impuesto a cargo, de la suma del impuesto que se hubiese trasladado y/o el que se hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que, los últimos sean acreditables en términos de ley.

Concepto de IVA Acreditable.

Según el artículo 4° de la ley del IVA en su primer párrafo se entiende por impuesto acreditable “un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.”

En este último párrafo para ser más claros se debiera cambiar a lo siguiente: que en lugar de la palabra “mes” mejor usar la de “periodo” dado que existe la obligación de entero del impuesto para diversos contribuyentes, los cuales cumplen sus obligaciones de pago por periodos distintos del mes.

Concepto de Acreditamiento en el IVA.

Establece el mismo artículo 4° en el primer párrafo que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley, la tasa que corresponda según sea el caso.

Ver formula: $ACREDITAMIENTO = IVA\ TRASLADADO - IVA\ ACREDITABLE$

REQUISITOS DEL IMPUESTO ACREDITABLE

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

L- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta ley o a los que se les aplique.

En relación a este primer punto, generalmente los contribuyentes no toman en cuenta que el IVA derive de bienes y servicios estrictamente indispensables para su negocio.

Además señala que se consideran estrictamente indispensables: "las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto."

Para entender el párrafo anterior, el artículo 24 de la ley del ISR, establece los requisitos que deberán reunir las deducciones para que puedan ser consideradas como autorizadas, para este análisis se mencionan a groso modo algunos puntos y se explica el primero:

* Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos.

Aunque la ley del ISR no especifica que gastos cumplen con dicha disposición nos señala que deben ser estrictamente indispensables para el negocio, es decir, que dependiendo de la actividad que el contribuyente realice se debe tomar en cuenta lo que realmente necesito erogar para el mismo y de una manera rigurosa.

* Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección III de este Capítulo.

* Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien lo expida, así como de quien lo adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio.

* Que estén debidamente registradas en contabilidad.

* Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

* Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

* Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley. Además, la fecha de expedición de la

documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúe la deducción.

En este último punto se establece el plazo para reunir requisitos de las deducciones y fecha de los comprobantes.

Acreditamiento del IVA en gastos de importación.- El mismo artículo 4° de la ley en su segundo párrafo de la fracción I, señala que si el IVA pagado por la realización de actos o actividades de importación de bienes o servicios sólo es acreditable en una proporción determinada, solamente podrá acreditarse en dicha proporción el impuesto pagado.

El Tribunal Fiscal de la Federación, nos proporciona el momento en el que podrá acreditarse dicho impuesto, la tesis es la siguiente: "De una interpretación armónica de los artículos 4° de la ley del impuesto al valor agregado, 10 y 11 de su Reglamento, se concluye que el impuesto a cargo del contribuyente por la importación de servicios, puede acreditarse en la misma declaración mensual que presente, en donde se señale el impuesto respectivo por los pagos efectuados al extranjero."²

Acreditamiento de IVA en periodos preoperativos.- La misma fracción en el tercer párrafo, precisa, por su parte, el derecho al contribuyente del IVA, de estimar el impuesto y acreditarlo, en las erogaciones por concepto de dicho impuesto en periodos preoperativos. Que son según señala la ley del ISR, en el artículo 42, quinto párrafo, los gastos realizados con motivo de investigación y desarrollo del diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto o la prestación de un servicio, siempre que dichas erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante. Si por error en el cálculo de gastos o inversiones me resultara impuesto a pagar no se cobrarán recargos siempre y cuando no exceda del 10% del impuesto pagado.

Acreditamiento por una parte de las actividades.- El último párrafo de la fracción I, del artículo 4°, precisa que cuando se tenga la obligación de pagar el IVA, o cuando se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades, procederá el acreditamiento únicamente por esa parte. Sin embargo, si dicha parte no es identificable, el acreditamiento procederá únicamente por el porcentaje que el valor de los actos por los que se deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los realizados por el contribuyente. Tal afirmación la ratifica el TFF mediante un precedente expedido por la Sala Superior, donde se señala que si la parte actora en el juicio contencioso (el contribuyente), no comprueba la identificación de los conceptos, operaciones o actividades realizadas por los que está obligada el pago del impuesto, sólo procederá la aplicación porcentual de los actos por los que se deba pagar el gravamen.

II.-Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes que amparen la operación.

El segundo requisito para que el IVA sea acreditable es que el impuesto haya sido trasladado al contribuyente y conste en forma expresa y por separado en la determinación

² R. TFF. No.20 p.35 de agosto de 1989

comprobatoria de sus operaciones a excepción de los contribuyentes que realicen los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% no tendrán esta obligación según el artículo 8º reglamentario de la ley del IVA.

Por otra parte tratándose de operaciones de enajenación de inmuebles gravadas por la ley del IVA, se deberá hacer constar en escritura pública en la que se señalará el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del impuesto y, en su caso, el de aquellas por las que no se esté obligado a dicho pago. Y deberá señalarse el monto del impuesto trasladado expresamente y por separado del valor del bien, según lo establece el artículo 10 del reglamento ley del IVA.

III.- Que tratándose de contribuyentes del régimen considerado por la ley del ISR, como "simplificado", hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de los bienes o servicios de que se trate.

Esta fracción por su parte, precisa que con respecto a los "contribuyentes de régimen simplificado", procederá el acreditamiento solamente por los pagos en la adquisición de bienes o servicios, cuando éstos hayan sido efectivamente erogados, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la ley del ISR.

Dicha norma al respecto establece en los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X, que se considerará que los gastos son efectivamente erogados, cuando los mismos hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa o en bienes distintos de títulos de crédito. Algunos ejemplos de títulos de crédito son: el pagaré, las acciones cambiarias, las acciones de sociedades, el certificado de depósito, el cheque, el giro bancario y la letra de cambio.

Derecho personal al acreditamiento.- El segundo párrafo de la fracción III, por otra parte señala, que el derecho al acreditamiento para los contribuyentes del IVA, es personal y "no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión." Además, tratándose de escisión de sociedades, el derecho al acreditamiento del gravamen pendiente de acreditar a la fecha de la misma, solamente podrá ser realizada por la sociedad escidente. Advertiendo, que si la última desapareciese "se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación" artículo que establece que, la sociedad que subsista, la que surja o la escindida que se designe, "deberá presentar las declaraciones del ejercicio y las demás declaraciones informativas de la escidente o de las fusionadas..., correspondientes o, en su caso, solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos a favor de esta última que resulten, siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Acreditamiento de IVA en región fronteriza.- En el último párrafo de esta fracción y en congruencia con la adición del artículo 2º., que establece la aplicación de la tasa de 10% a la realización de ciertos actos o actividades, por residentes en las regiones fronterizas de nuestro país, en este artículo se adicionó en 1996 un tercer párrafo, el cual señala que, tratándose de importación de bienes tangibles y si hubiera pagado la tasa del 10%, el

contribuyente para acreditar el impuesto, deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en dicha región fronteriza.

COMPUTO DEL IMPUESTO ANUAL Y PAGOS PROVISIONALES

El artículo 5° de la ley del IVA determina:

- * Que el cálculo del impuesto es por ejercicio anual, y
- * La obligación de realizar pagos provisionales, según las características o régimen fiscal del contribuyente y que pueden ser en forma mensual, bimestral o trimestral,

1.- Cálculo del IVA por ejercicios fiscales

En el primer párrafo del mismo artículo señala que: se entiende por cálculo del ejercicio fiscal el que comprende un año de actividad y omite de dicho cálculo el impuesto originado por la realización de actos accidentales o esporádicos gravados por la ley.

De conformidad a esta disposición, el cálculo del gravamen siempre se realizará por ejercicios fiscales, y si se llevara a cabo una revisión, ésta no deberá abarcar unos meses sino el ejercicio completo.

El cálculo del monto a pagar consiste, en la determinación del importe global de la obligación fiscal de pago de cada contribuyente mediante un procedimiento aritmético. Cuando este procedimiento, es realizado por la administración tributaria, al ejercitar las facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo general, se le llama "liquidación".

Asimismo, la determinación del impuesto deberá efectuarse en forma anual; circunstancia que debe observarse también en la estimación y liquidación del mismo. En este sentido, el TFF sentó Jurisprudencia, donde señala que "si por disposición expresa de la ley, el cálculo y estimación del impuesto se debe realizar por ejercicios fiscales, será evidente que su liquidación debe llevarse a cabo en los mismos términos; es decir, por ejercicios fiscales, de otra suerte carecería de sentido la forma establecida por el legislador para el cálculo y estimación del mismo.

2.- Pagos Provisionales del IVA

En el segundo párrafo del artículo 5° de la ley del IVA, precisa la obligación de efectuar pagos provisionales mediante declaración ante las oficinas autorizadas al efecto, en los mismos periodos y fechas de pagos que las establecidas para el ISR, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones (en que efectuarán pagos provisionales trimestrales), y en el ejercicio de liquidación, en que se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando en el ejercicio anterior al de dicha liquidación.

Conforme a este párrafo, la norma que rige lo referente al lugar para pagar las contribuciones, deriva de lo dispuesto por el artículo 31, quinto párrafo del CFF, que señala que: "Las declaraciones... se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos".

Respecto a dicha disposición, la SHCP, señala en la Resolución Miscelánea Fiscal para 1996 (R.Misc.96/97), en la regla número 78, fracción I, las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos respecto del IVA y otros impuestos tales como el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo, especial sobre producción y servicios y sobre automóviles nuevos, a las oficinas siguientes:

"I.- Tratándose de declaraciones, inclusive cuando las mismas por disposición de la ley se deban presentar por un tercero, las oficinas tanto centrales como sucursales de las instituciones de crédito (bancos), que se encuentren en la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación donde esté establecido el domicilio fiscal del contribuyente, del responsable solidario o del obligado por la ley a presentarlas, aun cuando se presten sin pago, incluyendo las complementarias, las del ejercicio que termina por liquidación, las del ejercicio de liquidación, así como las extemporáneas, aun cuando su presentación haya sido requerida por la autoridad.

Los contribuyentes cuyo domicilio se encuentre en los Municipios de Guadalajara, Tlaquepaque, Tonalá y Zapopan, del Estado de Jalisco o en los municipios de Guadalupe, San Nicolás de los Garza, San Pedro Garza García, Monterrey, Apodaca y Santa Catarina, del Estado de Nuevo León, podrán presentar sus declaraciones en cualquier oficina de las instituciones de crédito autorizadas, ubicadas en dichos municipios, respectivamente, conforme a lo establecido en la fracción I de esta regla.

Los contribuyentes que tengan su domicilio en el Distrito Federal, presentarán sus declaraciones en cualquier oficina de las instituciones de crédito mencionadas en el primer párrafo de esta fracción, que se encuentren establecidas en el propio Distrito Federal.

Los notarios, jueces, corredores u otros servidores públicos, que hayan dado fe de enajenaciones y que estén obligados a calcular y enterar contribuciones, lo harán ante las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas, que se encuentren dentro de la Administración Local de Recaudación donde esté su domicilio fiscal. Cuando efectúen el cálculo del impuesto sobre la renta por las operaciones en que intervengan, mediante la utilización de equipo de cómputo, podrán utilizar hojas impresas por dicho equipo para la presentación de las declaraciones de retención y pagos que efectúen con motivo de las citadas operaciones, siempre que las mencionadas hojas contengan la información que se señale en la referida forma.

II.- En el caso de avisos y de las declaraciones en las que el contribuyente proporcione información de las operaciones efectuadas con los clientes y proveedores, de las personas a las que hubiera efectuado retenciones de impuestos sobre la renta u otorgado donativos, así como tratándose de la relación de bienes y deudas, la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario.”

Además dicha regla determina que cuando en el lugar donde tenga su domicilio fiscal la persona obligada a presentar declaraciones en instituciones de crédito (en los casos señalados), no existan sucursales de las instituciones de crédito autorizadas para recibirlas, estas declaraciones se deberán presentar en la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal de la persona obligada a presentarlas, pudiendo hacerlo a través del servicio postal en pieza certificada, en cuyo caso, si debiesen enterar contribuciones o accesorios, el medio de pago deberá ser el giro postal o telegráfico.

Por otra parte se ha observado la dinámica realizada en actos o actividades relacionados con el comercio exterior, y la SHCP, a partir del año 1994, en tal razón, separó las reglas referidas al mismo, de las aplicables a los impuestos de carácter interno, por lo que mediante la emisión de la “Resolución que establece para 1996 Reglas Fiscales de carácter general relacionadas con el Comercio Exterior” (Resolución Miscelánea de Comercio Exterior: R.Misc.CE 96/97), señala en la regla 10, las oficinas para la presentación de declaraciones y avisos respecto del IVA y demás contribuciones que deban pagarse en esa materia. Las oficinas son las que a continuación se mencionan:

“I.- Tratándose de los pedimentos y declaraciones respecto de los impuestos al valor agregado, sobre automóviles nuevos y especial sobre producción y servicios, derechos por servicios aduaneros y cuotas compensatorias causados por la importación de bienes tangibles, que se tengan que pagar conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando este último impuesto no se cause, o cuando se trate de declaraciones cuya presentación haya sido requerida:

- a) Los módulos bancarios establecidos en las aduanas, cuando dichos gravámenes se paguen antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria y de rectificaciones, y
- b) Las oficinas de las instituciones de crédito autorizadas, que se encuentren en la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del importador, en los demás casos.

II.- Tratándose de los pedimentos en que se declaren los impuestos al comercio exterior, al valor agregado y especial sobre producción y servicios, derecho de trámite aduanero y cuotas compensatorias, que se deban pagar con motivo de la importación de las mercancías que tengan en depósito fiscal los almacenes generales de depósito autorizados, las oficinas autorizadas serán los mismos almacenes”...

Respecto a este último párrafo según el tercer párrafo de esta fracción, señala que: "Los almacenes generales de depósito también podrán pagar por cuenta del importador, las contribuciones señaladas en el primer párrafo de esta fracción, en cuyo caso expedirán un cheque por cada uno de los pedimentos de que se trate."

Además de lo antes expuesto, esta regla señala el lugar de pago de otros gravámenes federales, por lo que, si se desea información al respecto hay que consultar el DOF, del 30 de marzo de 1996.

Por otra parte, el CFF determina en el artículo 31, tercer párrafo, que: "Tratándose de declaraciones de pago provisional, los contribuyentes deberán presentar las mismas, siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores que no sean presentadas."

Por último la R.Misc.96/97, establece en la regla 87, qué declaraciones pueden presentarse sin pago, sin que sean consideradas infracción en los términos del artículo 81 fracción VII del CFF. Dichas declaraciones son las siguientes:

- I.- Declaración complementaria de una provisional.
- II.- El ajuste de los pagos provisionales de los impuestos sobre la renta y al activo, y
- III.- Aquellas en las que se manifieste saldo a favor en el impuesto al valor agregado.

3.- Pagos Provisionales en fusión y escisión

En 1996, se adicionó el tercer párrafo del artículo 5° de la ley del IVA, pasando los actuales tercero, cuarto y quinto a ser cuarto, quinto y sexto, respectivamente. Esta adición surgió:

- a) Por la reforma que se realizó en el artículo 4° de la ley, al determinar para 1996 que el derecho de acreditamiento del impuesto pendiente únicamente por la sociedad escidente, toda vez que las sociedades escindidas, según previene este artículo 5°, "efectuarán los pagos provisionales en el primer ejercicio siguiente a la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escindió".
- b) Para determinar el periodo de pago del IVA a la sociedad fusionada, "efectuará los pagos provisionales en el primer ejercicio siguiente a la fusión, en los mismos plazos en que los realizaba la sociedad que desaparezca". También señala este párrafo que si se diera el caso de que fueran varias las sociedades que desaparezcán, luego entonces, la sociedad que surja de la fusión, "los efectuará en los plazos en que los efectuaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía".

4.- Concepto de pago provisional

El cuarto párrafo de este artículo de la ley del IVA, precisa que el pago provisional será: "la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento".

Con base al párrafo anterior y para explicar el procedimiento del pago provisional el reglamento en su artículo 12 de la misma ley nos señala que: se aplicarán las tasas que correspondan, según sea el caso, al valor neto (producto resultante de deducir en el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, el monto de las devoluciones, descuentos y/o bonificaciones) de los actos o actividades realizados en el periodo por la enajenación de bienes, e importación de bienes o servicios con excepción de la importación de bienes tangibles, así como las exportaciones. El resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en dicho periodo, con el saldo pendiente de acreditar del mes inmediato anterior del mismo ejercicio, y en su caso con el saldo a favor del ejercicio anterior; el contribuyente que opte por la devolución del saldo pendiente de acreditar del periodo inmediato anterior, no podrá acreditarlo posteriormente.

Finaliza este artículo reglamentario al disponer que cuando en la declaración de pago provisional se omita el acreditamiento correspondiente, este acreditamiento podrá efectuarse en la declaración del periodo siguiente o en la del ejercicio, sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes de presentar declaraciones complementarias.

5.- Pago del IVA del ejercicio

Determina el quinto párrafo de este artículo que la presentación del IVA del ejercicio deducidos los pagos provisionales, se realizará en las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, en tanto que las sociedades controladoras, en términos del Capítulo IV del Título II de la ley del ISR, presentarán la declaración anual dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio. Debiendo proporcionar la información que del IVA se les solicite, en las declaraciones del ISR.

Por su parte el reglamento en su artículo 13 (vigente en 1988) establece, el procedimiento para determinar el impuesto acreditable del pago provisional o del ejercicio y que consiste en sumar el impuesto trasladado al contribuyente, más el impuesto que se haya erogado en la importación de bienes o servicios, en el periodo por el cual se efectúa el pago, siempre que contengan los requisitos señalados por el artículo 4º de la misma ley. Asimismo el segundo párrafo reglamentario establece que si el contribuyente estuviere obligado al pago del impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar los gastos e inversiones que se realizaron en el periodo por el cual se efectúa este pago, y considerará como impuesto acreditable de dicho periodo, el que le hubiera sido trasladado y el pagado en sus importaciones con motivo de sus gastos e inversiones. Si no lograra identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones, además del impuesto identificable, se acreditará

en la proporción que represente el valor de las actividades por las que esté obligado al pago del impuesto, en el valor del total de sus actividades.

Aunado a este punto, el artículo 14 reglamentario de esta ley explica como determinar el impuesto del ejercicio a través de tres pasos:

Primero.- se aplicarán las tasas que correspondan, según sea el caso, al valor neto de los actos o actividades realizados en el ejercicio.

Segundo.- del resultado se disminuirá el monto del impuesto acreditable del ejercicio,

Tercero.- del impuesto del ejercicio se deducirán los pagos provisionales determinados conforme al artículo 12 reglamentario, así como los efectuados con motivo de la importación de bienes tangibles.

Lo anterior lo podemos ejemplificar de la siguiente manera:

VALOR NETO DE ACTOS O ACTIVIDADES
 (x) PORCENTAJE DEL IVA
 (=) IVA TRASLADADO
 (-) IVA ACREDITABLE
 (=) IVA A CARGO
 (-) PAGOS PROVISIONALES EN EL EJERCICIO
 (=) IVA POR PAGAR EN EL EJERCICIO

Por último el artículo 15 reglamentario de la ley del IVA, determina el valor de los actos o actividades que no se considerarán al realizar el cálculo del impuesto acreditable del mes o del ejercicio, en los términos del artículo 13 reglamentario. Así, señala que no se incluirán, entre otros, la enajenación del suelo, salvo que éste sea parte del activo circulante del contribuyente; los dividendos pagados en moneda, en partes sociales o en títulos de crédito, cuando su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo; la enajenación de partes sociales; la enajenación de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata y las denominadas "onza troy", así como los intereses pagados por instituciones de crédito y uniones de crédito.

6.- Pago del IVA en importación de bienes tangibles.

Para finalizar con este artículo 5º, en el sexto párrafo de la ley determina que el pago del IVA, tratándose de la importación de bienes tangibles se hará en la forma que señala el artículo 28: el pago del impuesto en importaciones tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.

Además el mismo artículo nos define que son los bienes tangibles: son aquellos que se pueden tocar, pesar o medir, y los intangibles los que no tienen por lo menos una de esas características.

DEVOLUCION O COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR.

Saldo a favor del IVA.

Este aparece cuando el impuesto acreditable en un período o ejercicio es superior al impuesto que corresponde a las operaciones, actos o actividades gravadas realizadas por el contribuyente en ese lapso de tiempo, es decir, que el IVA trasladado es menor al IVA acreditable.

También se puede originar por el pago en exceso o pago indebido.

En relación al saldo a favor del contribuyente, el artículo 6° de la ley del IVA en su primer párrafo, señala que tendrá la opción de acreditarlo contra el impuesto que en periodos subsecuentes le resulte a cargo, o solicitar su devolución, siempre que en el último caso sea sobre el total de dicho saldo, y por otro lado, que no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Para comprender lo que se mencionó anteriormente es preciso definir la palabra prescripción.- Considera el Código Civil, en el artículo 1135 un medio de adquirir bienes de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, bajo las condiciones establecidas por la ley. La figura de la prescripción de los créditos fiscales, en el sistema tributario federal mexicano, es establecido por el CFF en el artículo 146, que determina un periodo de cinco años. Y abunda, al señalar que el término de la prescripción: "se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito."

Saldos a favor en declaraciones complementarias.

Considera el artículo 16 reglamentario que los saldos a favor en el IVA que se incrementen o que deriven de la presentación de declaraciones complementarias, contemplan dos supuestos:

1. Que se trate de declaración de pago provisional y no se hubiese presentado la del ejercicio; en cuyo caso, los saldos a favor del contribuyente podrán acreditarse en dicha declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la declaración complementaria, sin que sea necesario modificar las demás declaraciones, y

2. Que se modifique la declaración del ejercicio, en cuyo caso, el contribuyente podrá optar por solicitar devolución o por continuar el acreditamiento en la declaración de pago provisional siguiente al día en que se presente la complementaria.

Como comentario respecto a la solicitud de la devolución de saldos a favor derivados de declaración provisional, por disposición legal en los años 1987 y 1988 fue condicionada a los contribuyentes, es decir, que sólo podían solicitarlos determinados contribuyentes y que fueron: los dedicados a la agricultura, ganadería, avicultura o pesca, así como cuando dicho saldo derivara de inversiones relacionadas directamente de ciertas actividades empresariales, o de actividades relacionadas con actividades exportadoras, Empero, esta disposición era, inconstitucional, en razón de violar el principio de equidad al otorgar la devolución a algunas categorías de contribuyentes y actividades. Así lo reconoce el Poder Judicial Federal, mediante Jurisprudencia, donde determina que: "Tratándose de devolución de saldos a favor, la igualdad existe respecto de todos los contribuyentes que los obtengan, independientemente de la actividad que desarrollen o de la tasa en que tributen, los que tienen derecho a que se le otorgue un trato igual.

Esta disposición, cabe mencionarlo, fue modificada por reformas para el año 1989.

Sujetos facultados a solicitar los saldos a favor

El único sujeto-facultado a solicitar la devolución, es el contribuyente y no alguno de sus miembros, incluso tratándose de una sociedad o asociación civil, excepto si se legitimase jurídicamente la unidad entre ambos. Aunque para este caso hay un criterio emitido por el Tribunal Fiscal de la Federación en donde establece que la asociación civil tiene legitimación activa para solicitar la devolución del IVA en cuestión, pues, independientemente de que quienes hayan realizado la erogación de dicho impuesto a través del pago de cuotas hubiesen sido sus asociados.

Otros aspectos considerados por la Sala Regional mediante tesis son:

- ⇒ Que cuando la solicitud de devolución del pago de lo indebido derive de la realización de cumplimiento de acto de autoridad, esta devolución no procederá y sólo surgirá el derecho a la devolución cuando se acredite que dicho acto se dejó sin efectos, acudiendo a un medio de defensa basada en el Código Fiscal de la Federación.
- ⇒ Que cuando se realicen actos o actividades gravados, derivados de contratos de comisión u otras figuras civiles o mercantiles, también puede darse el pago indebido del IVA; sin embargo, en este caso como en los demás que sucedan deberán demostrarse las circunstancias en que se efectuó el pago.

Acreditamiento de saldos a favor:

Si el contribuyente no desea pedir devolución del saldo a favor el acreditamiento es otra forma en la que el contribuyente podrá optar el cual lo efectuará por medio de declaraciones complementarias, sin violar la norma fiscal, dado que ésta determina que: "Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor..." podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo... sin que por ello le cause perjuicio alguno al fisco federal.

Además, el mismo artículo 6° de la ley del Iva corrobora el párrafo anterior señalando que si el contribuyente obtuviera el saldo a favor en la declaración del ejercicio, puede sin duda, acreditarlo en la declaración siguiente a aquella en la que se obtuvo dicho saldo a favor.

Procedimientos para solicitar saldos a favor:

Para solicitar la devolución del saldo a favor de Iva según Regla Miscelánea 96/97, en la regla 16 (reformada por la quinta resolución, publicada en el DOF, el 26 de diciembre de 1996), señala al respecto: será utilizando la forma oficial 32 "Forma fiscal para devoluciones", acompañándola de la declaración normal y/o complementaria donde aparezca el saldo que se solicita y los anexos respectivos.

Asimismo el tercer párrafo de esta regla establece otra opción y dice: los contribuyentes señalados en el párrafo anterior, podrán presentar adjunto a la forma oficial 32 "Solicitud de devoluciones", en lugar de los anexos de dicho formato, además de las declaraciones donde conste el saldo a favor, los discos magnéticos que reúnan las características señaladas en la regla 22 de esta Resolución, conteniendo la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen el 100% del valor de sus operaciones, así como la correspondiente a la totalidad de sus clientes de exportación.

En estos dos casos, establece dicha regla, en su actual tercer párrafo - que la devolución del IVA, se realizará en un plazo máximo de 20 días hábiles.

Por último el actual cuarto párrafo (antes quinto) de esta regla precisa que: la solicitud de devoluciones, así como la prevista en el artículo 15-A reglamentario, tendrán que presentarse ante la Administración Local de Recaudación competente, acompañada, en su caso, con la copia de la declaratoria del contador público, y documento del promovente que acredite su personalidad.

Además de las opciones anteriores el reglamento de la ley del IVA en su artículo 15A señala otra alternativa para solicitar la devolución de saldos a favor y es que los contribuyentes acompañarán a la solicitud de devolución únicamente la declaratoria formulada por contador público registrado ante la Secretaría, en los términos del artículo 52, fracción I del CFF. Finaliza este artículo reglamentario señalando que la declaratoria que formule el contador público registrado deberá observar las disposiciones señaladas en el

RCFF en relación con el dictamen de estados financieros y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, el trabajo que desempeñe y la información que rinda como resultado del mismo.

Requisitos para solicitar saldos a favor:

La regla 22 de la R.Misc.96 señala los siguientes requisitos:

- ◊ Deberá presentarse por duplicado, en disco flexible 3.5", de doble cara y alta densidad, procesado en Código ASCII, sistema operativo DOS, versión 3.0 o posterior, cuya etiqueta externa deberá contener la obligación que se cumple, la clave del nombre y el registro federal de contribuyentes del interesado, el número del disco, el nombre del archivo, la cantidad de registros, el periodo de operaciones y fecha de entrega.
- ◊ Los datos deberán reportarse en archivos cuyos registros de identificación serán para la devolución de 219 posiciones y para compensación de 190 posiciones, los datos de los proveedores, arrendadores y prestadores de servicios serán proporcionados a 152 posiciones y los datos de proveedores o clientes por las operaciones de importación o exportación comprenderán 152 posiciones.

Por otro lado, la regla 19 de la misma Resolución, establece:

- ◊ Que cuando el fisco deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades que les deba devolver, dichos intereses los deberá pagar conjuntamente con la devolución.
- ◊ En el caso de que el citado pago no se efectuara conjuntamente con la devolución, el contribuyente podrá solicitar el pago de los mencionados intereses ante la Administración Local de Recaudación que corresponda a su domicilio, presentando para ello escrito que cumpla los requisitos del artículo 18 del CFF acompañando copia de la solicitud de devolución y, en su caso, de la resolución respectiva.

Solicitud de saldos a favor que no proceden:

Será improcedente la devolución del IVA cuando el contribuyente o los contribuyentes realicen actos o actividades exentas, ya que no están obligados a pagar el impuesto por las actividades que realicen.

Requisitos para compensar saldos a favor:

Si el contribuyente optara por compensar el IVA contra el impuesto sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros y el impuesto al activo, incluyendo sus accesorios, deberán cumplir con lo establecido por la regla 21:

"I.- Que dictaminen sus estados financieros para los efectos fiscales. Tratándose de contribuyentes que se dediquen a actividades industriales, podrán efectuar la compensación a

que se refiere esta regla aun cuando no dictaminen sus estados financieros, siempre que cumplan con los demás requisitos establecidos en la misma.

II.- Que la compensación la efectúen a partir de la declaración del mes siguiente a aquel al que corresponda la declaración en la que se determinó al saldo a favor en el impuesto al valor agregado, y

III.- Que dentro de los cinco días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación, presenten ante la Administración Local de Recaudación correspondiente, a su domicilio fiscal, junto con el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, discos magnéticos que reúnan las características señaladas en la regla 22 de esta resolución, conteniendo la relación de sus proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 95% del valor de sus operaciones, así como la correspondiente a la totalidad de sus clientes en exportación. La información relativa a los mismos deberá ser agrupada por cada proveedor, prestador de servicios, arrendador o cliente.

Las empresas dedicadas al transporte internacional de pasajeros, estarán relevadas de proporcionar la información de sus clientes de exportación prevista en esta fracción”.

Además señala dicha regla que “Si después de efectuada la compensación de las cantidades que hubiera tenido a su favor en el impuesto al valor agregado, resulta un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá compensarlo en declaraciones posteriores o solicitar la devolución”.

Por último haciendo un breve análisis vemos que: si un contribuyente recibe estímulos fiscales (Certificados de promoción fiscal, por ejemplo), éste podrá compensarlos, contra importes de impuestos pendientes de pago, ya que la ley del IVA no niega, en forma expresa, que los estímulos fiscales se puedan compensar. Sin embargo el Código Fiscal de la Federación en el artículo 25, determina que si se puede compensar el importe de los estímulos fiscales siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

DESCUENTOS, DEVOLUCIONES Y BONIFICACIONES EN EL IVA.

Como podemos ver, los descuentos, las devoluciones y bonificaciones, son operaciones que se manejan de manera cotidiana en una empresa y siempre existe el problema de que cuando estos se aplican el impuesto correspondiente ya se enteró al fisco.

Observando lo anterior, la ley del IVA, en su artículo 7º determina el tratamiento a seguir por parte de los contribuyentes del impuesto a estos acontecimientos de tal manera que puedan recuperar el IVA que pagaron. Así, señala en su primer párrafo la mecánica de aplicación para el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones: deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que

deba pagar impuesto, haciendo constar expresamente que el IVA trasladado se cancela o se restituye, según el caso.

Asimismo, establece que en el segundo y último párrafo que cuando el contribuyente reciba el descuento, la bonificación o devuelva los bienes enajenados, podrá disminuir el impuesto cancelado o restituido de las cantidades acreditables o pendientes de acreditar.

Por su parte el artículo 17 de la ley determina que el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones, deberá cancelar o restituir el IVA trasladado y expedir nota de crédito en la que conste expresamente tal circunstancia, antes de hacer la deducción.

Además, dice el mismo reglamento se deberá expedir nota de crédito cuando no se hubiera enterado previamente el impuesto, excepto cuando efectúe descuentos que se concedan en el documento en que conste la operación.

ACREDITAMIENTO DEL IVA DERIVADO DE DACION EN PAGO O ADJUDICACION.

El artículo 13 en su segundo párrafo nos señala que el periodo de entero del IVA, deberá efectuar "dentro de los diez días siguientes a dicha operación". Debiendo (la institución) proporcionar al enajenante copia sellada por la oficina autorizada receptora del pago, establece el tercer párrafo del actual artículo.

Finalmente, este artículo, en su cuarto párrafo, precisa que para efectos de pago provisional, el contribuyente disminuirá de la suma del impuesto que corresponda al total de sus actividades realizadas en el periodo por el que se realice dicho pago provisional, incluyendo en dichas actividades el IVA de la enajenación efectuada mediante dación en pago o adjudicación, el IVA que hubiere sido calculado y enterado a nombre del enajenante por la institución de crédito.

Cabe afirmar que antes de la adición a este artículo la dación en pago y la adjudicación ya eran afectas y gravadas en su caso, por la ley del IVA.

ACREDITAMIENTO DEL IVA EN LA IMPORTACION

El artículo 28 en su tercer párrafo determina que el impuesto pagado al importar bienes dará lugar a acreditamiento en los términos y con los requisitos ya establecidos en el artículo 4º de la ley.

IV.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.

4.1.- OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Obligación en el IVA.- En el artículo 32 de la ley del IVA se señalan diversas obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes del IVA. Se entiende por "obligados" a los contribuyentes.

Así en este primer párrafo se precisa que los obligados al pago de este impuesto y los que realicen los actos o actividades afectos a la tasa 0%, además de otras obligaciones establecidas en el precepto fiscal tendrán que cumplir con las siguientes:

- Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la ley del IVA;
- Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el IVA que se traslada en forma expresa y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios,
- Presentar declaraciones en las oficinas autorizadas.
- Tratándose de contribuyentes comisionistas, deberán separar en su contabilidad y registros las operaciones que lleven por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

Estos puntos se analizan a continuación:

Contabilidad y Separación de Operaciones tratándose de comisionistas.

Respecto a la obligación de los contribuyentes del IVA, de llevar contabilidad, el CFF precisa en el artículo 28 fracción I, mediante tres reglas lo siguiente:

1. Que estos contribuyentes llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de dicho código,

Dicho reglamento del CFF dispone en su artículo 26, fracción I, que los registros deberán satisfacer la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones o tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago. La fracción II del mismo artículo establece que los registros deberán permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con dicha documentación.

Además, las fracciones III, IV y V, señalan que los registros permitirán relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de

las cuentas, formular los estados de posición financiera, y relacionar dichos estados financieros con las cuentas de cada operación.

Por último el mismo reglamento, considera en las fracciones VI y VII que se deberá asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante sistemas eficaces de control y verificación e, identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones recibidas, descuentos o bonificaciones otorgadas.

2. Que los asientos en la contabilidad deberán ser analíticos, y deberán ser efectuados dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades correspondientes y,
3. Que los contribuyentes llevarán la contabilidad en su domicilio. Sin embargo, esta contabilidad podrá llevarse en lugar distinto, cumplidos los requisitos señalados por el reglamento del propio código.

Asimismo, en el penúltimo párrafo del mismo art.28 del CFF, considera que los documentos que integran la contabilidad de un contribuyente, son los siguientes: "los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aún cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes. Por último, establece que en los casos en que las demás disposiciones fiscales se refieran a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la regla 1 del mismo, así como la documentación a que alude el párrafo precedente; por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Otro punto importante que señala el mismo CFF en su artículo 30-A es el siguiente:

- ⇒ Que cuando los contribuyentes lleven su contabilidad o sólo parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales en los medios procesales que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como la información relacionada con su contabilidad contenida en dichos medios, primer párrafo.
- ⇒ Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general en forma exclusiva, sólo tendrán la obligación de proporcionar la información sobre sus proveedores y la relacionada con su contabilidad, segundo párrafo.
- ⇒ Cuando el contribuyente realice su contabilidad por medio de sistemas manuales mecanizados o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar dispositivos en los términos señalados por la propia Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que a dicho efecto apruebe dicha dependencia, concluye el tercer párrafo de este artículo.

Expedir Comprobantes.

El mismo artículo 32 en su fracción III precisa, la obligación para los contribuyentes del IVA de expedir comprobantes señalando en los mismos, los requisitos establecidos por esta ley, por el CFF y su Reglamento, y que son los siguientes:

- ◇ Artículo 32 LIVA fracción III.- Que se traslade expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.
- ◇ Artículo 29 CFF segundo párrafo:
 - * Que éstos deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la SHCP,
 - * Que cumplan con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general,
 - * Que para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes, deberá existir la certeza de que el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien aparece en los mismos son correctos.
 - * Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del RFC que se asienta en dichos comprobantes, se determina en el tercer párrafo de dicho artículo. Esto no será aplicable en las operaciones que se realicen con el público en general, y
 - * Con respecto a los contribuyentes con local fijo -señala el sexto párrafo-, tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la SHCP, expedir los comprobantes respectivos, tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron entregadas.
- ◇ Artículo 29-A CFF. Deberá contener:
 - Impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
 - Impreso el número de folio.
 - Lugar y fecha de expedición.
 - Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida
 - Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
 - Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- ◇ Artículo 37 RCFF.- Los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado que se tenga que pagar con motivo de dicha operación, podrán expedir su documentación comprobatoria en los términos del artículo 29-A del Código, o bien optar por hacerlo en alguna de las formas siguientes:

I.- Expedir comprobantes cuyo único contenido será:

1. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida,
2. Contener impreso el número de folio, y
3. Lugar y fecha de expedición. Y que señalen además el importe total de la operación consignado el número y letra.

II.- Expedir comprobantes consistentes en la copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en las que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que el contribuyente cumpla con lo siguiente:

1. Los registros deberán contener el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la empresa o por el contribuyente.
2. Se deberán formular facturas globales diarias con base en los resúmenes de los registros de auditoría, separando el monto del IVA a cargo del contribuyente, y también deberán ser firmadas como los registros.

Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal deberán expedir los comprobantes de éstas, que contendrán lo siguiente:

- * Nombre, denominación o razón social y clave del RFC de quien los expida;
- * Valor total de los actos o actividades realizados y número consecutivo del comprobante,
- * Número de registro de la máquina, logotipo fiscal y fecha de expedición.

Además estos comprobantes podrán contener la cantidad y clase de mercancía o la descripción del servicio proporcionado; excepto cuando exista imposibilidad de utilización de dicha máquina, caso en que podrán expedir comprobantes, siempre que se consignent

todos los datos de los comprobantes que emitan dichas máquinas salvo los relativos a registro y logotipo fiscal.

El último párrafo de este artículo, señala que los contribuyentes estarán obligados a expedir comprobantes en los términos del artículo 29-A del CFF cuando así le sea solicitado expresamente por el interesado.

◊ Artículo 38 RCFF., señala por su parte, que “los contribuyentes deberán llevar los comprobantes en talonario o bien expedirlos en original y copia.

1. Cuando se opte por llevar talonarios, éstos deberán estar empastados y foliados en forma consecutiva previamente a su utilización. La matriz contendrá los datos completos y el talón un extracto indicativo de los mismos.
2. Si se opta por expedir los comprobantes en original y copia, éstos deberán estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, debiendo conservar las copias empastándolas en su orden. Cuando se autorice la expedición de comprobantes por computadora se deberá cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general dé a conocer la Secretaría.

Asimismo, - señala el cuarto párrafo - que los contribuyentes que expidan los comprobantes a que se refiere la fracción I del artículo 37 de este Reglamento, deberán hacerlo siempre en original y copia, debiendo estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, entregar la copia de los mismos al interesado y conservar los originales empastándolos en su orden. Cuando no se usaren en su totalidad los comprobantes o bien se recuperen como resultado de una devolución, se conservarán los sobrantes o devueltos anotando en ellos la palabra “cancelado” y la fecha de cancelación.

Por último establece que, cuando las necesidades del contribuyente exijan el uso simultáneo de varias series de comprobantes, se utilizarán las que fueren necesarias debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series.

IVA incluido en el precio.

No obstante - señala el segundo párrafo de la fracción III del artículo 32 de la ley del IVA -, que cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida, salvo que el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante que reúnan los requisitos establecidos por el CFF y su Reglamento.

En todo caso - amplía el último párrafo de esta fracción -, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el IVA en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite.

Presentación de Declaraciones.

La fracción IV de este artículo 32 de la ley del IVA, señala a los contribuyentes del impuesto, la obligación de presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta ley. Además dispone que si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

Dicha norma se amplió al realizar el análisis del artículo 5° de la ley (cálculo del impuesto por ejercicios fiscales) y tratándose del lugar para pagar las contribuciones, deriva de lo dispuesto por el artículo 31, quinto párrafo del CFF que precisa lo siguiente: "las declaraciones ...se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expidan, en este último caso tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos".

Por otra parte en México, los preceptos normativos que regulan la obligación de los contribuyentes de presentar sus pagos de contribuciones federales en formularios preestablecidos, se encuentra en el CFF y, en la práctica los formularios aprobados se han reglamentado y dado a conocer a partir de los años ochentas en "Resolución Miscelánea". Así, en relación a los gravámenes federales, el CFF señala en el mencionado artículo 31 primer párrafo que las personas (los contribuyentes) que tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Empero, el mismo artículo 31, en su segundo párrafo dispone que si las formas fiscales no fueran por algún motivo aprobadas por las autoridades fiscales, tal circunstancia se resuelve cuando los obligados a presentarlas las formularán en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social domicilio y clave de registro federal de contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir, señalando en caso de que se realice pago, el monto del mismo.

La palabra "formulario", en la lengua española deriva de formular, y significa expresar formalmente, manifestar. En México la obligación de acompañar al pago de contribuciones un formulario específico está determinado en las leyes fiscales. Por lo que, a nivel federal esta obligación se señala en el CFF mientras que al nivel local y municipal, se ubica dicha obligación indistintamente en la ley de ingresos, ley de hacienda y el código fiscal estatal.

Analizando la evolución en nuestro país, en el uso de formularios en materia de impuestos federales, y del IVA en particular, pudiera establecerse en dos periodos:

1. El que abarca desde el año de 1966 hasta 1990, periodo caracterizado por la utilización de formularios individuales para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
2. Comprende del año 1990 a la fecha, periodo este en que se instrumentan los "formularios múltiples" de pago de contribuciones federales.

El primer periodo en el uso de los formularios individuales para el pago de contribuciones federales, dio inicio el 28 de enero de 1966, con la publicación en el DOF de los formatos a utilizar para el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de ISR. Sin embargo, la obligación formal de utilizar formularios específicos se crea en el artículo 96 del CFF hasta el año siguiente. De este modo el informe razonado del CFF vigente a partir del 19 de enero de 1967 señala que: "Esta disposición persigue como finalidad la que de los particulares no presenten sus declaraciones en la forma que estimen conveniente, sino que deberán quedar sujetos, en todo caso a lo que la ley especial diga a lo que en su defecto la autoridad disponga, a fin de evitar la anarquía en la presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos. Asimismo, dispone un plazo para cumplir con obligaciones referentes a presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos que operará cuando los ordenamientos respectivos sean omisos."¹

Por su parte el artículo del Código Fiscal a que se refiere el párrafo anterior decreta, que:

"Los sujetos y responsables solidarios, en los casos que establezcan las disposiciones tributarias, tendrán obligación a presentar declaraciones, manifestaciones o avisos en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de proporcionar los datos e informes que en dichas formas se requieran. Las declaraciones, manifestaciones o avisos se presentarán en las oficinas fiscales respectivas. En todos los casos se devolverá al interesado una copia sellada de su escrito, cuando las disposiciones tributarias no señalen plazo para la presentación de declaraciones, manifestaciones o realización del hecho de que se trate". Es importante mencionar, que no se tuvo modificación del contenido del texto del artículo 96 del CFF descrito, hasta finales de 1978.

En consecuencia la emisión de circulares, oficios y la resolución miscelánea fue el medio de como las autoridades fiscales federales difundieron que formularios debían utilizar los contribuyentes en el entero de gravámenes y cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por lo que, tratándose de formularios para presentar el pago del IVA, en diciembre de 1979 se emitió el oficio 102-716, mediante el cual se dieron a conocer las siguientes formas:

FORMATO	CONCEPTO
◆ HIVA-1	Declaración mensual del impuesto,
◆ HIVA-3	Declaración de pago de IVA por actos ocasionales,
◆ HIVA-4	Declaración anual del impuesto,

¹ CFF y sus Reformas. Informe Razonado. Artículo 96. Tomo II. 2ª Edición. SHCP.

Y se utilizaron en el pago de dicho gravamen. Además el oficio dispuso que: a fin de que los futuros contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado tuvieran oportunidad de conocer anticipadamente los elementos que habrían de manejar para cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, ésta Secretaría, con apoyo en lo dispuesto en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación y para los efectos a que se refieren los artículos 5º y 32 fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que entró en vigor el 1º de enero de 1980, dio a conocer las formas de declaración que para el pago del impuesto respectivo se debieron utilizar a partir de esa fecha.

Respecto al número de ejemplares que se presentan en las declaraciones, el oficio mencionado señala lo siguiente: las declaraciones de referencia deberán presentarse por cuadruplicado, ante las oficinas autorizadas al efecto, destinándose un ejemplar debidamente requisitado para el contribuyente. A fines de 1989 se determina mediante Resolución Miscelánea que los contribuyentes afectos a gravámenes federales deben utilizar formularios de uso múltiple tanto para su inscripción y modificaciones en el RFC como para efectuar pagos provisionales y del ejercicio.

La Simplificación administrativa fue uno de los motivos principales para diseñar la instrumentación de formularios múltiples, ya que nos ahorro el tiempo en las traídas y llevadas. Con esta simplificación casi se logra la implantación del formulario HRFC-1 (formato de uso múltiple para utilizarse en los diversos movimientos relativos al RFC), que sustituyó a 15 formularios. Actualmente para ese rubro se utiliza el formulario R-1, llamado "Formulario de Registro".

Las formas de pagos provisionales y del ejercicio, según precisa la cuarta reforma a la Resolución de Impuestos y Derechos (publicada en el DOF el 30 de noviembre de 1994), en el artículo segundo, son las siguientes:

FORMATO	CONCEPTO
2	Declaración del Ejercicio, Personas Morales, Régimen General;
3	Declaración del Ejercicio, Personas Morales, Régimen Simplificado;
6	Declaración del Ejercicio, Personas Físicas;
7	Declaración del Ejercicio, Personas Físicas, Régimen Simplificado;
8	Declaración del Ejercicio, Personas Físicas, Pago del I.S.R. Salarios;
8-A	Declaración del Ejercicio, Personas Físicas, Salarios (1), Honorarios y Arrendamiento;
37	Constancia de Percepciones y Retenciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Igualmente, esta reforma de Resolución Miscelánea deja sin efectos, a partir del 1º de diciembre de 1994, la forma oficial 35 "Declaratoria para la Solicitud de Devolución del IVA en sustitución de los Anexos de la forma 32".

Finaliza el primer párrafo fracción IV del artículo 32 de la ley del IVA señalando que lo aquí dispuesto no es aplicable en los siguientes casos:

- El que se refiere al pago del IVA por la importación, regulado por el artículo 28, de esta ley y,
- El que se refiere al pago del impuesto por la realización de actos o actividades esporádicas, regulado por el artículo 33 del mencionado precepto.

Por su parte el segundo párrafo de la misma fracción IV, de ese artículo; determina que los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago provisional y del ejercicio, y proporcionar copias de las mismas a las autoridades fiscales y de entidades federativas donde se encuentren ubicados esos establecimientos, cuando así se lo requieran.

Negociaciones en Copropiedad y Sucesiones

El antepenúltimo párrafo de esta fracción determina quien cumplirá las obligaciones aquí señaladas, tratándose de negociaciones en copropiedad y sucesiones.

Para el primer caso (copropiedad) una vez designado representante común, previo aviso de tal designación a las autoridades fiscales, será este quien a nombre de los copropietarios cumplan con las obligaciones establecidas en la ley del IVA y para el segundo caso (sucesiones), será el representante legal de la misma quien pagará el impuesto presentando declaraciones de pago provisional y de ejercicio, por cuenta de los herederos o legatorios.

Declaraciones de Profesionistas

El último párrafo de la fracción IV del artículo 32, dispone que tratándose de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, será esta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones señaladas en esta Ley.

El Tribunal Fiscal de la Federación emite al respecto un par de criterios de Sala Superior, donde señalan, respectivamente, que tratándose de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil: "será esta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones inherentes, y no cada uno de los socios que la integran, ..." así mismo, si se tratase de la obligación de inscribirse en las autoridades fiscales, el particular, (socio) no tendrá dicha obligación: "dado que tales servicios los presta a través de la agrupación de la que forma parte".

Por otro lado - señala el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación primer párrafo - las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su

identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

Al respecto señala el artículo 15 del Reglamento del CFF en su fracción I y II que la solicitud de inscripción deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones siguientes:

I.- Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.

II.- Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

Dichas personas tendrán que utilizar las formas aprobadas por la SHCP, debiendo entregar el número de ejemplares, los datos e informes y anexar los documentos que tales formas necesiten.

Enajenación de Bienes o Prestación de Servicios en forma accidental.

Antes del artículo 33, la ley del IVA sólo se había ocupado de regular la ocurrencia de actividades dando por sentado que su realización era permanente, o que las mismas se realizaban con cierta constancia; pero después se percataron que la vida económica también tolera realización de actos en forma esporádica o accidental. En consecuencia, este artículo determina la mecánica a seguir por los contribuyentes que realicen actos esporádicos o accidentales.

De esta forma dicho artículo señala que cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental y se deba pagar el impuesto, por así establecerlo la ley, el contribuyente lo pagará dentro de 15 días hábiles siguientes a aquel en el que se obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se efectúe acreditamiento.

Y en relación a los actos esporádicos de importación de bienes, el pago del IVA se efectuará conforme a lo dispuesto por el artículo 28 de la ley. En dichos casos, señala el precepto fiscal en este artículo, no se efectuará ni declaración de pago provisional ni anual, ni se llevará contabilidad; sin embargo, el contribuyente deberá expedir comprobantes y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

Enajenación Accidental de Inmuebles

Finalmente el segundo párrafo del artículo 33 establece que en caso de enajenación de bienes inmuebles gravados, consignada en escritura pública, serán responsables solidarios los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, y que deberán calcular el impuesto "bajo su responsabilidad y lo presentarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la

oficina que corresponda a su domicilio". Omite de lo anterior, a los bienes enajenados mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, a que se refiere el adicionado para 1997, artículo 13 de la ley.

Por otra parte el artículo 48 del Reglamento del IVA agrega que para efectos de lo señalado en el artículo anterior los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto a que se refiere dicho artículo cuando la enajenación de inmuebles se realice por contribuyentes que deban presentar declaraciones del ejercicio de este impuesto y exhiban copia sellada de las últimas declaraciones de pago provisional y del ejercicio. Tratándose del primer ejercicio deberán presentar copia sellada de la última declaración de pago provisional.

Concluye, señalando que no se consideran enajenaciones de bienes efectuadas en forma accidental, aquéllas que realicen los contribuyentes obligados a presentar declaraciones del ejercicio de este impuesto.

Percepción de Ingresos en Especie y Donaciones.

Contraprestaciones en Especie.

La ley del IVA en su artículo 34 se ocupa de la modalidad de intercambio en que la contraprestación recibida por el contribuyente del impuesto no es en dinero, sino parcial o totalmente, en bienes y servicios. Así señala el primer párrafo del artículo que, en este caso, se considerará como base de impuesto (valor en términos de la ley), el valor de éstos en el mercado o el de avalúo. Igualmente, se utilizarán dichos valores tratándose de donaciones afectas al impuesto.

Permutas y Pagos en Especie.

En relación a las permutas y pagos en especie, establece el segundo párrafo de este artículo, el IVA se deberá pagar por cada bien transmitido, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

CONTRIBUYENTES MENORES DEL ISR

Contribuyentes Menores.

El artículo 35 de la ley del IVA maneja un régimen en forma particular que es llamado por la ley del ISR como "contribuyentes menores", los cuales son regulados en forma especial y se distinguen fundamentalmente en tres aspectos:

- Simplificada del gravamen,
- Facilidad en el cumplimiento de sus obligaciones
- Régimen cómodo y comprensivo.

Cabe comentar que este y los demás artículos que regulan a los contribuyentes menores en materia de IVA, son actualmente obsoletos ya que a partir de 1992, mediante

Resolución Miscelánea se disponen Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para Contribuyentes Menores. La primera publicación fue el 30 de Diciembre de 1991 en el Diario Oficial de la Federación en el apartado referido al IVA y al IA, la 6ª regla determina lo siguiente: "Los contribuyentes menores no estarán obligados al pago de estos impuestos". Tal resolución se ha seguido emitiendo por las autoridades fiscales federales. La resolución más vigente se publicó el 31 de diciembre de 1996, que en su 6ª regla, establece el mismo precepto.

De esta forma los requisitos que deben cumplir estos contribuyentes son previstos por la ley del ISR. Así, la norma los distingue respecto de los demás contribuyentes al establecerles ciertos requisitos y que entre los más importantes son los siguientes:

- * Sólo podrán ser "menores" las personas físicas;
- * Que la explotación de la negociación la efectúe el mismo contribuyente;
- * Que no pueden tener más de un establecimiento,
- * Que la enajenación de bienes o prestación de servicios la realicen directamente al consumidor, entre otras.

Este artículo nos señala las obligaciones que tienen que cumplir los contribuyentes menores y que son distintas de las de los demás contribuyentes, y son:

- ⇒ Llevar contabilidad simplificada,
- ⇒ Expedir documentos simplificados de sus operaciones,
- ⇒ Efectuar pagos provisionales en forma bimestral.

Antes de analizar estos puntos es preciso mencionar lo que se considera como contribuyentes menores y que la ley del ISR señala en su artículo 115, a las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública, a los vendedores ambulantes que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como a los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo. Sin embargo, para serlo deberán llenar los requisitos que el citado artículo de la ley del ISR dispone y que a su vez los clasifico de la siguiente manera:

◇ Por sus ingresos

I.- Que en año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos... que no hubieran excedido de diez veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año. Por su parte la Resolución para Contribuyentes Menores 1996, establece en la 1ª regla, fracción I: "Que durante 1995 hubieran obtenido ingresos que no hayan excedido de N\$ 209,756.80" (cantidad sujeta a modificación según el DOF).

◇ Por número de trabajadores

II.- Que la explotación de la negociación se efectúe exclusivamente por el contribuyente, sin que para dicho objeto tenga trabajador alguno.

En este punto señala la Resolución para Contribuyentes Menores vigente, en su fracción II, que dichos contribuyentes, deberán cumplir el requisito de: Que cuenten como máximo con tres trabajadores o familiares de salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año, o que cuando se emplee un número mayor, en conjunto cubran como máximo el equivalente a tres jornadas de 8 horas de trabajo.

Hay que comentar en este punto, que a la mitad del año de 1990 aproximadamente, la SHCP puso en circulación un material que establecía que el número de empleados no debía exceder de tres personas, esto fue con la finalidad de difundir la normatividad de este régimen especial y como se ve tal norma se incorporó en dicha resolución.

◇ Por su actividad

III.- Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de veinte metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de cincuenta metros cuadrados cuando sea de su propiedad.

IV.- Que no tenga más de un establecimiento.

V.- Que los bienes se enajenen o los servicios se presten directamente al consumidor. En términos de la Resolución para Contribuyentes Menores, fracción III: Que las ventas o los servicios se presten directamente al consumidor.

VI.- Que la actividad no se realice mediante asociación en participación.

Además esta fracción señala en su segundo párrafo quiénes se podrán considerar contribuyentes menores por el año en que inicien actividades, precisando que: "las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos... que no excedan a las cantidades de referencia".

Obligaciones de los Contribuyentes Menores.

Tratándose de las obligaciones que deben cumplir este tipo de contribuyentes el artículo 115-B de la misma ley del ISR, dispone las siguientes:

◆ Registro Federal de Contribuyentes

I.- Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes. Por su parte la Resolución para Contribuyentes Menores regla 3ª, fracción I, señala: "Quiénes no se encuentren inscritos, deberán solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes menores".

◆ Contabilidad Simplificada

II.- Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley. Para esta fracción nos

percatamos que hay contradicción con la Resolución para Contribuyentes Menores, ya que esta última señala, en la fracción III, de la 3ª regla, que: "No estarán obligados a llevar contabilidad, sin embargo, deberán solicitar y conservar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a \$ 861.00". Por lo que conviene optar por esta resolución.

◆ Expedir Comprobantes Simplificados de Ventas

III.- Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones. La Resolución para Contribuyentes Menores en la regla 3ª., fracción II, entregar a sus clientes copias de las notas de venta, cuando excedan de \$ 32.00), los cuales únicamente deberán contener los siguientes requisitos:

- a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida.
- b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.
- c) Importe total de la operación.

Cabe mencionar que en el caso de que los contribuyentes utilicen en sus operaciones máquinas registradoras podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.

◆ Pagos Provisionales Bimestrales

IV.- Efectuar pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto anual, los cuales deberán hacerse a más tardar el día 20 del mes siguiente al bimestre de que se trate. Asimismo la Resolución en este punto es diferente a lo que establece la ley al señalar que, los contribuyentes menores efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, en los bancos autorizados al efecto, y que en caso de no haberlos, las declaraciones podrán enviarse por correo en pieza certificada a la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente. Esta declaración se deberá presentar: "el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, de la siguiente forma:

- a) Letras A a la G, durante los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero.
- b) Letras H a la O, durante los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo.
- c) Letras P a la Z, durante los meses de julio, octubre, enero y abril.

En el caso de que el día de su nacimiento haya sido el 29,30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, tendrá que pagar el último día hábil del mes".

◆ Conservar la Contabilidad y Comprobantes

V.- Conservar en el lugar y durante el plazo que señala el Código fiscal de la Federación, la documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Otros puntos que debemos observar y que son señalados por el mismo artículo 35 de la ley del IVA son los siguientes:

⇒ Contabilidad Simplificada

Establece llevar la contabilidad simplificada de sus operaciones de conformidad con el CFF su Reglamento y el Reglamento de esta ley.

El artículo 32 del Reglamento del CFF menciona que la contabilidad simplificada es, un libro foliado de ingresos, egresos y de inversiones y deducciones que, por otro lado, debe ser sellado por la autoridad recaudadora, previamente a su utilización.

⇒ Estimación del impuesto por parte de las autoridades fiscales

Establece que los contribuyentes pagarán el impuesto de conformidad con la estimación del valor de actos o actividades que les pactiquen las autoridades fiscales, eximiendo a las actividades sujetas a la tasa de 0%. Dicha estimación será sujeta al porcentaje que le corresponda dando como resultado el impuesto a cargo, a este se le restará además el impuesto acreditable y la diferencia será el impuesto a pagar.

⇒ Pagos Bimestrales

Estos contribuyentes no tendrán obligación de calcular ni declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por las que deban pagar el IVA; deberán pagar bimestralmente el IVA a cuenta del impuesto del ejercicio, ante las oficinas autorizadas, determina por su parte, la fracción III, de este artículo.

⇒ Comprobación por parte de las autoridades fiscales

Dispone la fracción IV que cuando de las comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales aparezca que el valor de los actos o actividades por las que el contribuyente deba pagar el IVA, es superior en más de un 20% a la última estimación practicada, se rectificará ésta y se cobrarán las diferencias del impuesto que procedan más los recargos de ley.

Cabe analizar el párrafo anterior en relación a si es legal el cobro de las diferencias encontradas al efectuar la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y a este respecto el Tribunal Fiscal de la Federación se pronuncia mediante tesis aislada de la Sala Superior, lo siguiente:

“Si la autoridad en el juicio de nulidad prueba que los ingresos brutos del contribuyente percibidos en un ejercicio exceden del 20% el estimado, queda por este motivo automáticamente sin efectos el convenio de cuota fija, considerándose legal el cobro de las diferencias que procedan, máxime si el contribuyente no solicitó espontáneamente ante la autoridad la rectificación de la estimación, como lo prevé el artículo 35, fracción V, de la Ley del impuesto al Valor Agregado de 1980”²

⇒ Conservar la Contabilidad y Comprobantes

Por último la fracción V del artículo 35, señala la obligación de los contribuyentes menores de conservar la contabilidad simplificada y sus comprobantes.

CONTRIBUYENTES MENORES QUE DEJEN DE SERLO

Requisitos para ser Contribuyentes Menores.

El artículo 35-A precisa que para ser “contribuyente menor” se deberán cumplir los requisitos antes señalados en el artículo 35 y que exige la ley del Impuesto Sobre la Renta;

Si alguno de esos requisitos se deja de cumplir o por alguna circunstancia el contribuyente menor deja de serlo y opta por pagar el IVA conforme al régimen general de la ley; el contribuyente cumplirá con las obligaciones de dicho régimen, y si éstos hubiesen efectuado pagos conforme a la estimación del valor de sus actos o actividades, dichos pagos serán considerados para el pago del impuesto del ejercicio.

Sin embargo a este análisis hay una pregunta, el contribuyente, ¿podría optar por el régimen de contribuyentes de régimen simplificado o contribuyentes con facilidades administrativas?, la norma establece que si el contribuyente menor escogiera cualquiera de las dos opciones mencionadas, tomando en cuenta; a los contribuyentes de facilidades administrativas y específicamente en materia de IVA, ya que pudiera existir dos tipos de contribuyentes: los que opten por la devolución del impuesto y los que no ejerzan dicha opción, y si opta por el régimen general se le ubicará en la misma situación que se le presenta, por lo señalado en este artículo de la ley.

CONTRIBUYENTES MENORES QUE APORTEN SUS BIENES A UNA SOCIEDAD MERCANTIL

Situación de los Contribuyentes que dejen de ser Menores.

Hemos dicho en párrafos anteriores que un contribuyente menor puede dejar de serlo, ya sea porque así lo desee, o porque ya no cumpla con algún o algunos requisitos de la ley del ISR.

² R.TFF No.22, pp.26-27 Octubre de 1989

Por lo que la ley del IVA prevé en su artículo 35-B una variante de la posibilidad de los contribuyentes menores de dejar de serlo: que aporten sus bienes a una sociedad mercantil, y dispone que por esa enajenación no se pagará el impuesto, siempre que dicha transmisión se efectúe sin que medie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Las facultades que la SHCP podrá ejercer para comprobar el cumplimiento de disposiciones fiscales, se encuentran señaladas por el CFF en el artículo 42, y que son entre otras las siguientes:

I.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requiera.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VI.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

COMPROBANTES SIMPLIFICADOS DE CONTRIBUYENTES MENORES

Expedición de Comprobantes Simplificados.

El artículo 36 de la ley del IVA establece que los contribuyentes menores expedirán comprobantes simplificados conforme a lo dispuesto por la ley del ISR, en su artículo 115-B

fracción III a la observancia de ciertas disposiciones, entre otras, las de expedir comprobantes simplificados de sus operaciones.

Así este artículo señala los requisitos que deben contener dichos comprobantes y son los siguientes:

- a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de quien lo expida.
- b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.
- c) Importe total de la operación.

Aunque no se señale en este artículo este comprobante lleva la descripción del bien o servicio motivo de la operación.

BASES PARA LA ESTIMACION DE INGRESOS A CONTRIBUYENTES MENORES DEL ISR.

Elementos para la estimación del impuesto.

Antes de analizar este artículo es necesario comentar que el IVA con sus obligaciones de tipo formal: expedición de facturas y registros contables detallados, entre otros; no se ha podido adaptar al contribuyente menor. Por lo que la norma fiscal en su artículo 37 dispone que para efectos de entero del gravamen éste le será estimado. Para esta estimación la autoridad tomará en cuenta:

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

Asimismo, las autoridades fiscales podrán incrementar la estimación y el contribuyente estará obligado a pagar dicho impuesto con su respectiva actualización.

Igualmente señala el precepto que la estimación del valor de actos o actividades por las que debe pagar el impuesto, este contribuyente, se hará por ejercicios y al importe

resultante de aquélla se le dividirá entre seis partes para los efectos del pago en forma bimestral.

Por último no debemos olvidar que todo acto de autoridad, debe estar fundado y motivado, según señala el artículo 16 de la Constitución Federal. Esto quiere decir que todo acto de autoridad ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable y también deben indicarse las circunstancias, razones y causas para la realización de este acto.

En consecuencia los artículos 35, 36 y 37 analizados si cumplen con este requisito, porque justifican la actuación de la autoridad para la determinación estimativa de ingresos.

4.2.- FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

Este apartado comienza con el artículo 38 de la ley del IVA el cual se derogó en diciembre de 1982, y regulaba las sanciones a que se hacía acreedor el contribuyente que encontrado por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, estuviera omiso, en monto y plazo, en el pago del IVA.

Sin embargo esta situación ya estaba considerada por el CFF en su artículo 73.

DETERMINACION PRESUNTIVA DE INGRESOS GRAVABLES

El artículo 39 de la misma ley nos menciona acerca de la determinación presuntiva y al respecto cabe comentar que es una figura jurídica del ámbito tributario, que se materializa por la autoridad, cuando ocurren ciertas situaciones en la relación fisco-contribuyente, es decir, cuando un contribuyente dificulta la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación, o suceden ciertas irregularidades en la revisión del cumplimiento de las disposiciones fiscales, es entonces cuando la autoridad acude a ella.

En el sistema fiscal mexicano se encuentra la determinación presuntiva de utilidades; de contribuciones no retenidas, teniendo la obligación de hacerlo; de registro de adquisiciones; de omisiones en el registro de ingresos percibidos y en fin, de ingresos gravables.

Determinación Presuntiva de la Utilidad Fiscal y el Valor de los Actos o Actividades. Supuestos.

Para el párrafo anterior existe un apartado en el CFF en su artículo 55, el cual señala el momento en que las autoridades fiscales podrán realizar la determinación presuntiva, estableciendo que podrán "determinar presuntivamente" la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, por los que se deban pagar contribuciones, cuando:

I.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II.- No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III.- Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV.- No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V.- Tengan la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para que fueron proporcionadas.

VI.- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

Por último señala este artículo que dicha determinación presuntiva, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Procedimientos de la Determinación Presuntiva

Por su parte, el artículo 56 del mismo CFF, señala los procedimientos que seguirán las autoridades fiscales para que se lleve a cabo la determinación presuntiva. Dichos procedimientos son:

I.- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II.- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III.- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V.- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Asimismo, si los contribuyentes se colocaran en alguna de las causales de determinación presuntiva, y no pudieran comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos o el valor de actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, el artículo 61 del mismo CFF señala que se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

I.- Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

II.- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda.

Determinación Presuntiva en el IVA

De este modo el artículo 39 de la ley del IVA señala la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar dicho impuesto, para lo cual este artículo señala que al importe de la determinación presuntiva del valor de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de la ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

Tratándose de cantidades acreditables el Reglamento del IVA en su artículo 51 establece que dichas cantidades sujetas a comprobación por el contribuyente serán las correspondientes al ejercicio o periodo en que el valor de los actos o actividades se determine presuntivamente, y siempre que la documentación en que se consten éstos reúna los requisitos que establece la ley, el CFF y su Reglamento.

Para concluir las facultades de las autoridades la misma ley del IVA mencionaba el artículo 40, el cual fue derogado via Ley de Reformas, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones en Materia Fiscal, aparecida en el DOF en diciembre de 1982 y como información general podemos mencionar que el citado artículo hacía alusión a las sanciones, a que se hacía merecedor el contribuyente que omitiera en los registro contables sus adquisiciones. Sin embargo estas sanciones actualmente son reguladas por el CFF en el artículo 60.

4.3.- PARTICIPACIONES DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

CONVENIOS ENTRE LA SHCP Y LOS ESTADOS

Antes de señalar lo que dispone el artículo 41 de la ley del IVA, es necesario analizar lo siguiente:

Para hablar de coordinación en el sistema fiscal federal es necesario observar dos problemas: el primero cuando el gobierno federal y un gobierno local gravan con el mismo impuesto y segundo cuando autoridades fiscales de diferentes estados gravan lo mismo.

Para evitar dichos problemas, la mayoría de los sistemas han preferido definir sus propias fuentes impositivas, y así se observa que la Federación, generalmente, se reserva para sí los impuestos derivados del ingreso y el consumo. De esta forma el artículo 41 señala los requisitos que deben cumplir las entidades federativas en nuestro país, si se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Los cuales una vez cumplidos por parte de los gobiernos locales y municipales, podrán participar en ciertos ingresos federales, incluyendo los derivados de la administración del IVA, mediante el reparto de los fondos establecidos al efecto por la Ley de Coordinación Fiscal. Por lo que determina este artículo de la ley que, las entidades a cambio de recibir las participaciones, se abstendrán de establecer o mantener en vigor gravámenes locales o municipales que incidan sobre la materia que regula la ley del IVA y otras leyes de impuestos especiales federales.

Requisitos de las entidades federativas

Señala el citado artículo, los aspectos relativos al Convenio de Coordinación Fiscal Federación-Entidades Federativas, donde se limita o restringe a los Estados y municipios en cuanto a mantener o decretar impuestos que graven el mismo objeto del IVA, y otros tributos que por disposición constitucional le corresponden a la Federación:

- I. Dispone que estos ámbitos de gobierno, una vez celebrado el correspondiente convenio, no mantendrán impuestos sobre: "Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido".

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la prestación de los servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta ley.

II. No se establecerá imposición sobre la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en los artículos 2-a y 2-c de la ley.

III. Tampoco podrán gravar, dichos ámbitos de gobierno, "Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas.

IV. Ni gravarán los intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V. Asimismo, los estados o municipios, no podrán gravar el uso o goce temporal de casa habitación.

VI. Los gobiernos locales tampoco mantendrán impuestos, tratándose de actos o actividades referidos a espectáculos públicos de obras de teatro, circo o cine, cuando en su conjunto superen una tasa de 8% calculado sobre el ingreso total que derive de aquéllos. Quedando comprendido, en esta limitación, cualquier gravamen adicional que se establezca con motivo de dichas actividades. Ni sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan a estos ámbitos gubernamentales.

VII. Por último -señala esta fracción adicionada para 1997- no mantendrán impuestos locales o municipales por la enajenación de billetes y otros comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos, que sean organizados por organismos públicos descentralizados de la administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de ingresos para la asistencia pública.

Finaliza dicha disposición determinando que el Distrito Federal, "no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo."

EXCEPCIONES Y ACLARACIONES A LA COORDINACION ENTRE LA SHCP Y LOS ESTADOS

Impuestos Locales de Traslado de Dominio.

El artículo 42 de la ley del IVA señala excepciones sobre impuestos que los Estados o el D.F. tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones que estén afectas al gravamen por ley. Además, precisa en el segundo párrafo de este artículo, que en ningún caso lo dispuesto se entenderá limitativo de la facultad constitucional Estado-Municipio de decretar gravámenes a la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la

transmisión de propiedad de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica, siempre que no se discrimine contra los contribuyentes del IVA.

En materia de energía eléctrica, establece el tercer párrafo del artículo que las entidades federativas "no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualquiera que sea su origen o denominación, sobre:

- ◇ La producción, introducción transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica",
- ◇ Actos diversos, actos relacionados con dichas actividades: organización de empresas generadoras o importadoras;
- ◇ Capitales invertidos;
- ◇ Expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones;
- ◇ Dividendos, intereses o utilidades que representen o perciban dichas empresas.

Concluye este artículo, al mencionar que se exceptúa de lo dispuesto, la imposición inmobiliaria sobre la propiedad y sus mejoras, perteneciente a los organismos productores e importadores de energía eléctrica, así como los derechos por servicios de alumbrado público que cobren los municipios, incluso, cuando el consumo de dicha energía sea la base de cálculo - valor gravable - de este gravamen.

V. - CASO PRACTICO

CASO No.1ENAJENACIÓN, PAGO PROVISIONAL, DECLARACIÓN ANUAL
ACREDITAMIENTO DE IVA.

La empresa EROLM, S.A. DE C.V. solicita que se le efectúe el cálculo de pago provisional correspondiente al mes de febrero de 1997, tomando en cuenta lo siguiente:

VENTAS DEL MES	TASA
\$ 950,000.00	15%
350,000.00	0%
185,000.00	EXENTO

Asimismo, en el mes se efectuó la venta de un activo fijo (que no es actividad de la empresa) con un importe de \$ 15,000.00 (camioneta de reparto vendida a otra empresa).

El IVA acreditable se integra de la forma siguiente:

DESCRIPCIÓN	IMPORTE	IVA IDENTIFICABLE	IVA NO IDENTIFICABLE
• IVA por compras gravadas al 15% y 0%	\$ 35,000.00	\$ 35,000.00	- o -
• Honorarios pagados a personas físicas por servicios contables del mes.	250.00	- o -	\$ 250.00
• Pago provisional en Enero de 1997.	35,000.00	N/A	N/A
• IVA por gastos sobre compras gravadas de enero de 1997 (gravadas al 0% y 15%).	1,350.00	1,350.00	- o -
• IVA provisión de gastos efectuado con contribuyente de régimen simplificado.	300.00	N/A	N/A (no se ha pagado)
• IVA provisión de honorarios al Lic. Eusebio Martínez por consulta jurídica.	150.00	N/A	N/A (no se ha pagado)

DESCRIPCIÓN	IMPORTE	IVA IDENTIFICABLE	IVA NO IDENTIFICABLE
• IVA de gastos sobre compras gravadas al 15%, y 0% de Diciembre de 1996.	350.00	N/A	N/A (art. 12 RIVA)
• IVA gastos sobre compras gravadas al 15% y 0%, y exentos del mes.	2,980.00	- o -	2,980.00
TOTALES	75,380.00	36,350.00	3,230.00

Cabe comentar que cuando se obtengan ingresos gravados y exentos, se tendrán tres tipos de IVA:

1. El acreditable.- se identifica con actos gravados al 15%, 10% y 0%.
2. El no acreditable, si es deducible.- se identifica con los actos exentos.
3. El no identificado.- no se identifica con alguno en particular sino con ambos.

De esta forma el IVA no identificado, se va a convertir en:

- ◇ Acreditable.- en la proporción que representen cada mes los actos gravados del total de actos.
- ◇ No acreditable.- en la proporción que representen cada mes los actos exentos del total de actos.

De lo anterior se desprende lo siguiente:

INGRESOS	IMPORTE
15%	950,000.00
0%	350,000.00
Exento	185,000.00
Venta activo fijo	15,000.00

Ingresos gravados = \$ 1,315,000.00

Ingresos exentos = 185,000.00

Total 1,500,000.00

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Ingresos gravados 0\%, 10\% y 15\%}}{\text{Total de ingresos}} = \frac{1,315,000.00}{1,500,000.00} = 0.8766666$$

Tenemos que:

Iva no identificable * Proporción + Iva identificable = Total Iva acreditable

$$\$ 3,230.00 * 0.8766666 + 36,350.00 = \underline{\$ 39,181.63}$$

Iva trasladado \$ 144,750.00
 (-) Iva acreditable 39,181.63
 Pago provisional \$ 105,568.37 febrero 1997

Al final del ejercicio 1997, la misma empresa solicita el cálculo de la declaración anual conforme a los siguientes datos, además de verificar sus pagos provisionales.

MES	15%	0%	EXENTO	IVA IDENTIFIC.	IVA NO IDENTIFIC.	PAGO PROVISIONAL ENTER.
ENE	800,000.00	125,000.00	-	85,000.00	-	35,000.00
FEB	950,000.00	350,000.00	185,000.00	-	-	105,170.00
MZO	1,020,000.00	475,000.00	-	154,500.00	-	-
ABR	1,180,000.00	497,000.00	-	164,500.00	-	11,000.00
MAY	1,300,000.00	535,000.00	-	134,650.00	-	60,000.00
JUN	1,205,000.00	580,000.00	-	135,250.00	-	45,500.00
JUL	987,000.00	590,000.00	-	136,750.00	-	11,300.00
AGO	1,210,000.00	555,000.00	-	161,800.00	-	19,700.00
SEP	1,390,000.00	732,000.00	-	45,500.00	-	163,000.00
OCT	1,300,000.00	900,000.00	-	115,000.00	-	65,000.00
NOV	1,700,000.00	902,000.00	-	202,500.00	-	52,500.00
DIC	2,100,000.00	995,000.00	300,000.00	-	255,000.00	60,000.00

Como dato adicional se informa que en el mes de octubre se realizaron devoluciones por \$ 100,000.00 de tasa 15% y 60,000.00 de tasa 0% la primera devolución corresponde a facturas del ejercicio 1996, y la segunda devolución corresponde a marzo de 1997.

- En septiembre se devuelve a nuestros proveedores mercancía cuyo IVA importa \$ 50,000.00
- En el mes de Noviembre se vende una camioneta del equipo de reparto en \$ 25,000.00
- En el mes de diciembre se vende un terreno en la cantidad de \$ 250,000.00

- El 6 de junio de 1997 se presenta declaración complementaria del mes de diciembre de 96 así como la declaración complementaria del ejercicio, donde se refleja un saldo a favor de 350.00 por IVA de gastos y compras que no fueron provisionados en diciembre de 1996, cabe aclarar que en el cuadro de IVA acreditable del mes de febrero de 1997 se indica que en ese mes se registraron los gastos y compras mencionadas.

Diciembre

$$\text{Proporción} = \frac{\text{Ingresos gravados 0\% y 15\%}}{\text{Total de ingresos}} = \frac{3,095,000.00}{3,395,000.00} = 0.911634757$$

$$\text{Proporción} * \text{Iva no identificable} = 0.911634757 * 255,000.00 = \underline{232,466.86}$$

EROLM, S.A. DE C.V.
 PAGOS PROVISIONALES DE IVA
 EJERCICIO 1997

	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO
VENTAS AL 15% (DEV.DESC.AL 15%)	800,000.00	950,000.00	1,020,000.00	1,180,000.00	1,300,000.00	1,205,000.00
VENTAS AL 0% (DEV.DESC.AL 0%)	125,000.00	350,000.00	475,000.00	497,000.00	535,000.00	580,000.00
EXENTO		185,000.00				
GRAVADO		15,000.00				
EXENTO						
TOTAL INGRESOS	925,000.00	1,500,000.00	1,495,000.00	1,677,000.00	1,835,000.00	1,785,000.00
TOTAL IVA TRASLADADO	120,000.00	144,750.00	153,000.00	177,000.00	195,000.00	180,750.00
IVA ACREDITABLE						
IVA NO IDENTIFICABLE		3,230.00				
FACTOR ACREDITAMIENTO		0.8766666				
IVA NO IDENTIFICABLE ACREDITABLE		2,831.63				
MAS:						
IVA IDENTIFICABLE	85,000.00	36,350.00	154,500.00	164,500.00	134,650.00	135,250.00
SALDO A FAVOR MES ANTERIOR				1,500.00		
SALDO A FAVOR COMPLEMENTARIAS					350.00	
MENOS:						
CANC.POR DEV.Y DESC.COM.Y GTOS.	85,000.00	39,181.63	154,500.00	166,000.00	135,000.00	135,250.00
TOTAL IVA ACREDITABLE						
PAGO PROVISIONAL DEL MES	35,000.00	105,568.37	(1,500.00)	11,000.00	60,000.00	45,500.00
A CARGO (A FAVOR)	35,000.00	105,170.00		11,000.00	60,000.00	45,500.00
PAGO PROVISIONAL ENTERADO						
DIF.EN P.P.PAGO DE MAS O MENOS		398.37	(1,500.00)			

NOTA 2

EROLM, S.A. DE C.V.
 PAGOS PROVISIONALES DE IVA
 EJERCICIO 1997

	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
VENTAS AL 15%	987,000.00	1,210,000.00	1,390,000.00	1,300,000.00	1,700,000.00	2,100,000.00
(DEV.DESC.AL 15%)				(100,000.00)		
VENTAS AL 0%	590,000.00	555,000.00	732,000.00	900,000.00	902,000.00	995,000.00
(DEV.DESC.AL 0%)				(60,000.00)		
EXENTO						300,000.00
GRAVADO					25,000.00	
EXENTO						250,000.00
TOTAL INGRESOS	1,577,000.00	1,765,000.00	2,122,000.00	2,040,000.00	2,627,000.00	3,645,000.00
TOTAL IVA TRASLADADO	148,050.00	181,500.00	208,500.00	180,000.00	258,750.00	315,000.00
IVA ACREDITABLE						
IVA NO IDENTIFICABLE						255,000.00
FACTOR ACREDITAMIENTO						0.911634757
IVA NO IDENTIFICABLE ACREDITABLE						232,466.86

MAS:

IVA IDENTIFICABLE 136,750.00 161,800.00 45,500.00 115,000.00 202,500.00

SALDO A FAVOR MES ANTERIOR

SALDO A FAVOR COMPLEMENTARIAS

MENOS:

CANC.POR DEV.Y DESC.COM.Y GTOS.

TOTAL IVA ACREDITABLE

PAGO PROVISIONAL DEL MES

A CARGO (A FAVOR)

PAGO PROVISIONAL ENTERADO

DIF.EN P.P.PAGO DE MAS O MENOS

	136,750.00	161,800.00	45,500.00	115,000.00	202,500.00	232,466.86
			(50,000.00)			
			(4,500.00)			
	11,300.00	19,700.00	213,000.00	65,000.00	56,250.00	82,533.14
	11,300.00	19,700.00	163,000.00	65,000.00	52,500.00	60,000.00
	-	-	50,000.00	-	3,750.00	22,533.14

NOTA 1

EROLM, S.A. DE C.V.
 PAGOS PROVISIONALES DE IVA
 EJERCICIO 1997

	<u>TOTAL</u>
VENTAS AL 15%	15,142,000.00
(DEV.DESC.AL 15%)	(100,000.00)
VENTAS AL 0%	7,236,000.00
(DEV.DESC.AL 0%)	(60,000.00)
EXENTO	485,000.00
GRAVADO	40,000.00
EXENTO	250,000.00
TOTAL INGRESOS	<u>22,993,000.00</u>
TOTAL IVA TRASLADADO	<u>2,262,300.00</u>
IVA ACREDITABLE	
IVA NO IDENTIFICABLE	258,230.00
FACTOR ACREDITAMIENTO	
IVA NO IDENTIFICABLE ACREDITABLE	<u>235,298.49</u>
MAS:	
IVA IDENTIFICABLE	1,371,800.00
SALDO A FAVOR MES ANTERIOR	1,500.00
SALDO A FAVOR COMPLEMENTARIAS	350.00
MENOS:	
CANC.POR DEV Y DESC.COM.Y GTOS.	(50,000.00)
TOTAL IVA ACREDITABLE	1,558,948.49
PAGO PROVISIONAL DEL MES	
A CARGO (A FAVOR)	703,351.51
PAGO PROVISIONAL ENTERADO	628,170.00
DIF.EN P.P.PAGO DE MAS O MENOS	<u>75,181.51</u>

NOTAS:

1.- El contribuyente que reciba los descuentos disminuirá su IVA acreditable; sino lo tiene en el mes, pagará el IVA descontado en la declaración del período en que recibió el descuento, bonificación o devolución (Art. 7 LIVA).

2.- Como se presentó la declaración complementaria de diciembre de 1996 y su respectiva anual 1996 el 6 de junio de 1997, se puede aplicar el saldo a favor en la declaración del mes de mayo, en virtud de que según el art. 16 fracción II RIVA el acreditable de complementaria puede aplicarse a la declaración del pago provisional siguiente al día hábil en que se presentó la complementaria.

CASO No.3

ARRENDAMIENTO

El Sr. Luis Flores García da en arrendamiento una casa con \$ 1,700.00 m² construidos, de los cuales 350 m² son utilizados para una accesoria. La renta mensual es de \$ 4,000.00. Dejándose como depósito dos meses de renta, en virtud de que se trata de un inicio de contrato. Calcular el IVA correspondiente a cada renta mensual y explicar si debe o no pagarse IVA por los depósitos.

Primer caso:

Construcción	1700 m ² --	100%	
Accesoria	350 m ² --	20.5882353%	gravado
	-----	-----	
Casa-habitación	1350 m ² --	79.4117647%	exento art.20 fracción II
Renta mensual	\$ 4,000.00		* No se debe pagar IVA por los depósitos, ya que son garantía de pago que no forma parte de la base de impuesto. (Art.23 LIVA).
IVA	15%		

	600.00		
% gravado	20.5882353%		

IVA a cargo	\$ 123.53		
	=====		

Segundo caso:

No se especifica si la accesoria es para uso comercial, por lo tanto todo está libre de pago.

CASO No.4

IMPORTACION

La empresa AUTO TRANSPORTES, S.A. de C.V., realiza un flete del D.F. a la ciudad de los Angeles California, al llegar al destino se ordena que cambien las 18 ruedas del trailer ya que si regresa con los neumáticos originales puede sufrir un accidente; al pasar por la aduana se detiene al trailer para solicitarle el pago de derechos de importación y el pago del IVA por la adquisición del extranjero.

El AD VALOREM es del 70% sobre compra, el DTA es de 8% al millar, el valor de cada llanta es de 70 dlls, el tipo de cambio correspondiente es de \$ 7.60.

Dólares	70	por cada llanta
T.C.	X \$ 7.60	pesos
	<u>-----</u>	
	\$ 532.00	
	X 18	ruedas
	<u>-----</u>	
	<u>\$ 9,576.00</u>	

Valor importación	9,576.00
Ad valorem (70%)	6,703.20
DTA (0.008)	<u>76.61</u>
Base gravable	16,355.81
(x) % IVA	<u>15%</u>
IVA a cargo	<u>2,453.37</u>

CONCLUSIONES

El presente trabajo, nos ha llevado a la conclusión, de que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ha sido elaborada con un conocimiento amplio de los problemas fiscales en nuestro país.

Es evidente, que en materia de impuestos se ha tomado una complejidad bastante rápida debido al aceleramiento económico en el que nos enfrentamos. Las leyes se han estado adecuando día a día, por eso es la necesidad de estudiar, entender e interpretar lo que el legislador señala a través de las leyes.

El gobierno federal ha confiado al contador público la vigilancia y la correcta aplicación de las leyes tributarias en nuestro país, así como ser un guía para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales.

El Impuesto al Valor Agregado desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación, con fecha 28 de Diciembre de 1978, ha tenido modificaciones que las autoridades hacendarias a través del tiempo han dado a conocer.

Del estudio realizado en los diversos capítulos en esta tesis se desprende lo siguiente:

El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), daba un efecto acumulativo o en cascada en cada una de sus fases de producción, ya que este se incrementaba al costo del bien hasta sus repercusiones finales, o sea hasta el consumidor. La principal causa para la creación del Impuesto al Valor Agregado fue la de evitar este efecto acumulativo, ya que este impuesto no forma parte del costo, motivo por el cual el ISIM fue derogado.

Por otro lado la estructura fundamental del IVA se mantiene hasta la fecha en todos los países y su implementación ha permitido el funcionamiento adecuado del mercado común europeo. Los países que tienen el IVA más perfeccionado son Argentina, Uruguay y México.

El Valor Agregado no es más que el precio que se le aumenta a un bien durante su proceso de producción y que finalmente paga el consumidor.

El IVA es un impuesto federal porque se causa y paga en territorio nacional o en la federación y es un impuesto indirecto porque no lo paga finalmente el obligado (sujeto), sino que este lo traslada a los consumidores de los bienes y servicios gravados y son dichos consumidores los que van a resentir en su patrimonio la incidencia de dicho impuesto.

Asimismo, hay que señalar que el IVA grava los actos o actividades no a las personas, lo cual quiere decir que si no se consumen los productos o se utilizan los servicios gravados por esta ley no se hacen acreedores al pago de este impuesto.

A este respecto, cabe aludir a los elementos del impuesto que son: el sujeto, el objeto, la tasa y la base.

- ◆ El sujeto es la persona física y moral obligadas a cumplir con el pago del impuesto.
- ◆ El objeto son las operaciones gravadas en el IVA y que en forma específica son los siguientes actos o actividades:
 - a) Enajenación de bienes.- es la transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de este acto.
 - b) Prestación de servicios.- la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
 - c) Uso o goce temporal de bienes.- se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.
 - d) Importación de bienes y servicios.- es la introducción de mercancías o prestación de servicio del extranjero al territorio nacional, para consumo interno.

Dichos actos o actividades se consideran en territorio nacional, cuando los mismos se lleven a cabo total o parcialmente por un residente en el país y el tributo se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Aunque la exportación de bienes o servicios no forma parte de estos actos o actividades también se define, entendiéndose como tal, la salida de las mercancías del territorio nacional para su consumo en el extranjero por tiempo indefinido.

- ◆ La base es un valor en el acto o actividad gravado incluyendo cualquier cantidad que lo adicione.
- ◆ La tasa como último elemento es el porcentaje que se aplica a la base gravable y que se debe enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
La tasa general del IVA es del 15%, sin embargo existen otras tasas que son aplicadas en diferentes artículos de acuerdo al tipo de bien.

También, es importante señalar la mecánica de dicho impuesto, el cual consiste en términos generales, en que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto y por lo tanto se obliga a los contribuyentes a trasladarlo y al adquirente el derecho a acreditarlo.

La traslación del impuesto debe hacerse en forma expresa y por separado. Esto es un proceso importante, debido a que la separación del IVA en el comprobante respectivo dependerá el acreditamiento por parte del adquirente.

Las principales obligaciones de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado son:

- ◇ Llevar contabilidad
- ◇ Separación de registros u operaciones por tasas y exentos.
- ◇ Expedir comprobantes expresando el IVA por separado
- ◇ Presentar declaraciones mensuales y anuales.

Las principales facultades que tienen las autoridades fiscales son:

- * Resolver consultas referentes a las disposiciones fiscales.
- * Exigir la presentación de declaraciones, avisos y documentos cuando los obligados no lo hagan en los plazos establecidos.
- * Requerir a contribuyentes, la exhibición de su contabilidad, declaraciones y avisos para proporcionar datos y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Dentro de los aspectos positivos de esta ley, hemos encontrado el no pago de impuesto a la agricultura y la ganadería, así como el fomento a las exportaciones, ya que con esto, se estimula la producción de bienes necesarios y el ingreso de divisas al país.

Por todo lo anterior, nos hemos percatado que la presente ley, es benéfica y sencilla en la medida que los causantes cumplan con los lineamientos que marca la misma.

BIBLIOGRAFIA

1. BARRERA Fuentes, Elsa. Aplicación Contable del IVA. México, Ediciones Contables y Administrativas, 1982.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México, Porrúa, 1997.
3. Código Civil vigente para el Distrito Federal. México, Porrúa, 1997.
4. Código Civil Comentado. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, Porrúa, 1996.
5. Código de Comercio y leyes complementarias. México, Porrúa, 1996.
6. Código Fiscal de la Federación y su reglamento. México, Themis, 1997.
7. Código Fiscal de la Federación y sus reformas. Informe razonado. Tomo II, 2ª Edición. SHCP.
8. Diccionario de Derecho. Rafael de Pina, Rafael de Pina Vara. México, Porrúa, 1984.
9. Impuesto al Valor Agregado. (apuntes para curso). Paula Patricia Sánchez Ovando. ESCA 1995.
10. La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación SCJN-FCE. Volumen III.
11. Ley Aduanera y su reglamento. México, Themis, 1996.
12. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, años 1980-1997. Editorial Themis.
13. Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento. México, Themis, 1997.
14. Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales. D.O.F. 30 de Diciembre de 1996.
15. MATTIELO Canales, Angel A.. Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado. México, I.E.E.,S.A., 1981.
16. PEREZ Inda Luis M. Aplicación práctica de la ley del IVA. México, ISEF, 1981.
17. Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación. Tres épocas, varios números.
18. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Varios Tomos.