



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

289174

ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE Y LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN EL MISMO.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N :

L U I S B A L T A Z A R R E Y E S
E S P E R A N Z A B A L T A Z A R R E Y E S
L U I S F O R T I N O V A L D E Z C R U Z

ASESOR: C.P. JOSE ALEJANDRO LOPEZ GARCIA



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.



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

FACULTAD DE ESTUDIOS
 SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE
 EXAMENES PROFESIONALES

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
 Jefe del Departamento de Exámenes
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

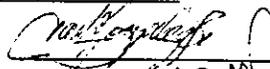
"Análisis del Impuesto al Valor Agregado Acreditado y los Efectos de la inflación en el mismo".

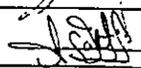
que presenta el pasante: Luis Baltazar Reyes
 con número de cuenta: 8606290-3 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

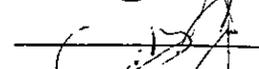
A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

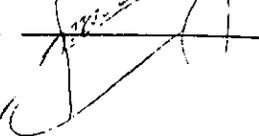
Cuautitlán izcalli, Méx. a 27 de Noviembre de 2000

PRESIDENTE C.P. Carlos González Alvarez 

VOCAL L.C. Francisco Alcántara Salinas 

SECRETARIO C.P. José Alejandro López García 

PRIMER SUPLENTE L.C. Luis Yescas Ramírez 

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Mario López 



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES
 CUAUTITLÁN

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
P R E S E N T E



ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
 Jefe del Departamento de Exámenes Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Análisis del Impuesto al Valor Agregado Acreditable y los Efectos de la inflación en el mismo".

que presenta la pasante: Esperanza Baltazar Reyes
 con número de cuenta: 9006400-9 para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 27 de Noviembre de 2000

- PRESIDENTE C.P. Carlos González Alvarez
- VOCAL L.C. Francisco Alcántara Salinas
- SECRETARIO C.P. José Alejandro López García
- PRIMER SUPLENTE L.C. Luis Yescas Ramírez
- SEGUNDO SUPLENTE L.C. Mario López

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
ESTADO DE QUERÉTARO
CUAUTITLAN

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN



DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Análisis del Impuesto al Valor Agregado Acreditable
y los Efectos de la inflación en el mismo".

que presenta el pasante: Luis Fortino Valdez Cruz
con número de cuenta: 8605991-6 para obtener el título de:
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán izcalli, Méx. a 27 de Noviembre de 2000

PRESIDENTE	C.P. Carlos González Alvarez	
VOCAL	L.C. Francisco Alcántara Salinas	
SECRETARIO	C.P. José Alejandro López García	
PRIMER SUPLENTE	L.C. Luis Yescas Ramírez	
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Mario López	

DEDICATORIAS

DIOS

NOS BRINDO VIDA, SALUD Y FORTALEZA

LA UNAM

*LA OPORTUNIDAD DE PERTENECER A LA COMUNIDAD UNIVERSITARIA,
FORJÁNDONOS COMO SUS DISCIPULOS, CON LA TAREA DE APLICARNOS Y
DESARROLLARNOS COMO PROFESIONALES.*

C.P. JOSÉ ALEJANDRO LÓPEZ GARCÍA

EL APOYO PARA LOGRAR EL MÁS GRANDE OBJETIVO ACADÉMICO

Y NUESTROS COMPAÑEROS AMIGOS

*EL TIEMPO DE COMPARTIR EL TRAYECTO DE SER ESTUDIANTES Y EL
ORGULLO DE SER UNIVERSITARIOS.*

A TODOS ELLOS DEDICAMOS ESTE TRABAJO DE TESIS

*POR EL TIEMPO QUE ME HAN DEDICADO, POR EL APOYO INFINITO QUE ME
HAN BRINDADO A MIS PADRES Y HERMANOS.*

ESPERANZA BALTAZAR

*A MIS AMIGOS, A MI FAMILIA, A MIS PADRES, Y A MIS HERMANOS, PERO
EN ESPECIAL A MI HERMANA LUCY POR EL GRAN ALIENTO Y APOYO QUE
ME HA BRINDADO SIEMPRE.*

LUIS F. VALDEZ

A MIS PADRES

POR LA VIDA Y EJEMPLO QUE ME DIERON PARA SER HOMBRE DE BIEN.

A CELY Y LIZ

POR SU COMPAÑÍA Y ÁNIMOS QUE ME DAN PARA SEGUIR ADELANTE.

LUIS BALTAZAR.

Í N D I C E

OBJETIVO

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LA INFLACIÓN Y SUS ANTECEDENTES.

- 1.1 Filosofía de los impuestos.
- 1.2 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en el mundo.
- 1.3 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en México.
- 1.4 La inflación.
- 1.5 Antecedentes del reconocimiento de la inflación en la información financiera y fiscal.

CAPÍTULO 2

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE.

- 2.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado Acreditable.
- 2.2 Acreditamiento.
 - 2.2.1 Concepto de Acreditamiento.
 - 2.2.2 Acreditamiento en Materia de IVA.
- 2.3 Elementos del Impuesto al Valor Agregado Acreditable.
 - 2.3.1 Elementos Cualitativos del IVA.
 - 2.3.2 Elementos Cuantitativos del IVA.
 - 2.3.3 Elemento Temporal del IVA.
- 2.4 Política fiscal.
 - 2.4.1 Tasa privilegiada del 0%.
 - 2.4.2 Tasa general 10% en región fronteriza.
 - 2.4.3 Tasa general del 15% en el interior del país.
 - 2.4.4 Exenciones.
- 2.5 Mecanismo de registro en las empresas.
 - 2.5.1 Separación contable de las operaciones.
 - 2.5.2 Contabilización de las operaciones.

CAPÍTULO 3

PÉRDIDA INFLACIONARIA DE LAS CUENTAS POR COBRAR.

3.1 Cuentas por cobrar y su perdida inflacionaria.

3.1.1 Concepto de Cuentas por Cobrar.

3.2 Cuentas por cobrar y su clasificación.

3.3 Cuentas a las que se les puede determinar.

3.4 Efectos fiscales.

3.5 Forma de presentación.

CAPÍTULO 4

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA CUENTA POR COBRAR PARA DETERMINAR SU PÉRDIDA INFLACIONARIA.

4.1 Fundamentación legal.

4.2 Caso práctico.

4.2.1 Efectos fiscales y contables.

CAPÍTULO 5

5.1 Criterios del Tribunal Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA.

O B J E T I V O

1.- AL FINALIZAR LA LECTURA DE LA PRESENTE TESIS, EL LECTOR COMPRENDERÁ LA MECÁNICA Y FORMA DE REGISTRO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE, ASÍ COMO LA FUNDAMENTACIÓN LEGAL PARA REFLEJAR LOS EFECTOS DE LA INFLACIÓN EN DICHO IMPUESTO Y PODER HACER SU DEDUCCIÓN FISCAL, COMO PÉRDIDA INFLACIONARIA.

INTRODUCCIÓN

Los temas económicos en la actualidad han invadido el seno familiar, de tal forma que no es raro que un punto de conversación en el desayuno, comida o cena familiar sea la volatilidad de los mercados orientales, y es que el fenómeno inflacionario es continuo y diario, mismo que a cada momento afecta muy severamente a todos los sectores de nuestra economía.

La contabilidad hasta los sesenta estuvo basada sobre el principio de la estabilidad monetaria, nuestra unidad de medida era la moneda (pesos), la cual tenía pequeñas variaciones en función a su capacidad de compra.

Sin embargo en la actualidad esto se ha distorsionado pues la inflación que hemos padecido ha roto este principio, obligándonos a actuar en consecuencia.

La necesidad de actualizar la información financiera es producida por las diferencias que existen entre los registros de las operaciones al costo, bajo el principio de contabilidad de “Valor Histórico Original” y los valores actuales que son mayores debido principalmente a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda y a las modificaciones, casi siempre por incremento, en los costos específicos de los bienes y servicios utilizados por la empresa.

La inflación produce la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, es así por lo que el término sintético con el que se ha reconocido este fenómeno es

distorsión, que implica desorientación y falseamiento en el significado de las cifras.

Este fenómeno a provocado una fuerte distorsión en las cifras de los estados financieros y si la finalidad de la técnica contable es informar para una correcta toma de decisiones, la calidad de esta información tiene que ser materia de preocupación continúa, su distorsión el mayor mal que puede presentarse y consecuentemente que debe subsanarse.

Es justamente dentro de este entorno y en el seno de un país como México, que a pesar de su lucha contra la inflación sigue reflejando altos índices inflacionarios.

Consciente del problema, El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Principios de Contabilidad, ha venido realizando una serie de estudios sobre el efecto de la inflación en la información financiera los cuales han permitido la emisión del B-10 "Reconocimiento de los Efectos de inflación en la Información financiera", en Junio de 1983, (el cual es conocido solamente como B-10) y la publicación de adecuaciones y circulares diversas al documento original.

La inflación a demostrado no ser fácil de manejar, el B-10 para cuantificar su efecto proporciona una técnica que requiere mucho estudio para su comprensión y mejora.

Cabe señalar que el B-10 actualiza la información para efectos netamente financieros.

Ahora bien, dentro de cualquier ente económico, al analizar su información financiera, se observa casi sin excepción el rubro de IVA ACREDITABLE el cual al comparar los saldos de diferentes periodos en el que se reconoce los efectos de inflación, este rubro parece estar ajeno al fenómeno inflacionario lo cual es ilógico debido a que en la actualidad México ha alcanzado niveles de extrema gravedad, por lo tanto la información que se nos presenta desde este punto de vista es irreal al no reconocer los efectos de inflación a tan importante renglón.

Una de las funciones del Licenciado en Contaduría, es de que la información que proporcione al personal directivo encargado de la toma de decisiones sea la más razonablemente apegada a la realidad, ya que es a partir de esta de donde se tomarán las decisiones más acertadas.

Para Efectos fiscales La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su artículo 7-B nos establece el Cálculo del Componente Inflacionario, que se determina de los créditos y deudas de un ente económico.

Por lo que en esta ocasión presentamos, el efecto fiscal que tiene este fenómeno en el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) Acreditable, considerando este como

una cuenta por cobrar, así mismo la forma de presentación de este, para hacer la deducción fiscal como una "Pérdida Inflacionaria".

Nuestra legislación fiscal hasta el momento no ha tocado este punto en forma específica,

así como los principios de contabilidad generalmente aceptados nos dejan en una situación de incertidumbre pues no compaginan en todos los aspectos con el efecto fiscal y quedan abiertos varios conceptos que nuestras leyes manejan pero no definen.

Dentro del capítulo número 1 se desarrollará en forma general, como cualquier estado para cumplir con los gastos públicos se hace de recursos principalmente por medio de los impuestos, así del como la inflación merma a las economías día con día.

En el capítulo número 2 desarrollaremos el tema del "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE" conociendo cual es su concepto, los sujetos, objetos y las bases sobre de las cuales actúa dicho impuesto sobre concepto y definiciones de la propia ley así como de organismos especialistas en el tema, su mecanismo de registro de las empresas por medio del cual dan cumplimiento a las diversas disposiciones que la ley que nos ocupa nos obliga, así como las demás disposiciones fiscales a las que están sujetos.

El capítulo número 3 se desarrollará lo que es la pérdida inflacionaria que sufren las cuentas por cobrar por el simple transcurso del tiempo, que

conceptos se pueden considerar cuentas por cobrar y el por que se les considera como tales.

En el capítulo numero 4 y 5 presentaremos la fundamentación legal que soporte todo lo dicho en los capítulos precedentes respecto a Impuesto al Valor Agregado Acreditable, y Cuentas por Cobrar dentro del mecanismo para determinar la pérdida inflacionaria que este concepto sufre con el transcurso del tiempo debido a la inflación.

Por último en el capítulo número 5 presentaremos algunos criterios que en casos similares el Tribunal Fiscal de la Federación ha resuelto al respecto.

Todo esto, nos llevo a elegir el tema del ANALISIS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE Y LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN EL MISMO para poder reflejar los efectos inflacionarios y poder deducir la pérdida que se ocasiona por el simple transcurso del tiempo como tema a desarrollar por medio de una tesis, esperando con esto contribuir en la solución de la mayor veracidad de la información y así tomar las mejores decisiones que nos lleva a un desarrollo integral de la sociedad.

CAPITULO I

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LA INFLACION Y SUS ANTECEDENTES

1.1 FILOSOFIA DE LOS IMPUESTOS

La filosofía de los impuestos está basada en la Política Fiscal del Estado, para la cual lo importante es la recaudación, y así poder llevar a cabo los programas del gobierno, esto se logra a través del gasto público. El objetivo primordial de la política fiscal es pues, lograr una recaudación (vía impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y accesorios de las contribuciones), que esté acorde con las necesidades del país; es decir, que no rebase la capacidad de pago de los contribuyentes pero que a su vez no sea insuficiente para realizar los gastos del sector público.

De acuerdo con lo anterior, la política fiscal debe ayudar a mejorar la distribución del ingreso entre todos los miembros de la sociedad a través del sistema impositivo. Mediante la aplicación de tasas fiscales diferenciales puede lograrse la transferencia de ingresos, de los sectores de mayores ingresos a los de menores ingresos.

Los que tienen altos ingresos deben pagar mayores impuestos para que el sector público los transfiera a la población de menores recursos mediante los servicios educativos, médicos, asistenciales, y otros.

Por medio de la recaudación el sector público debe lograr un porcentaje adecuado de recursos que le permitan realizar sus funciones en cuanto a prestación de servicios que siempre debe estar incrementando de acuerdo al crecimiento de la población.

Los objetivos de la política fiscal en nuestro país son: “cumplir con las funciones de promoción económica y social, seguridad nacional, paz pública y bienestar colectivo que le hayan sido asignadas por la sociedad. Así, la política fiscal se presenta como una función derivada del conjunto de obligaciones impuestas al sector público por la comunidad a través de los procesos de negociación mencionados.

Es decir también la política fiscal está subordinada a la política económica general en cuanto al logro de sus objetivos. Es la encargada de la administración y asignación de recursos del sector público para que éste cumpla con las funciones que la sociedad le asigna.

La eficiencia de la política fiscal se juzga en consecuencia, atendiendo a la medida en que el sector público haya sido capaz de movilizar y aplicar el volumen de recursos necesarios para alcanzar los objetivos planteados.

El sistema fiscal mexicano parece estar concebido exclusivamente para captar recursos para el Estado. Ha roto con el principio de la equidad distributiva, que es uno de los fines capitales de cualquier régimen fiscal y se ha convertido por su carácter estático en un medio de empobrecimiento de las mayorías y de enriquecimiento de una selecta minoría.

A pesar de todo ello, en México se ha hablado mucho de la “Reforma Fiscal” en realidad ésta no se ha llevado a la práctica. Únicamente se han introducido ciertas reformas tributarias que se han llamado Adecuaciones Fiscales cuya finalidad es modernizar el aparato impositivo y no redistribuir más equitativamente la carga impositiva.

Para que la reforma fiscal esté acorde con las necesidades del país y beneficie a la sociedad en su conjunto debe ser gradual, continua y permanente.

De conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio, en que residan mediante el pago de contribuciones de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes siendo esta una condición de validez constitucional de los tributos. La Ley fiscal como cualquier otra ley, es emanada del poder Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales, es la manifestación del estado emitida por los órganos que la constitución confía la tarea de desarrollar la actividad legislativa y que tiene como característica de supremacía sobre cualquier otra regla anulando aquellas que se le opongan, pudiendo ser modificada únicamente por disposición del órgano legislativo, teniendo un límite y una vigencia específica y que como tal, debe reunir entre otros, los requisitos de generalidad, igualdad, publicidad, expedida por el congreso conforme al poder legislativo previsto en la Constitución, es decir, debe tratarse de una ley en sus aspecto material y formal.

Ahora bien, en todo precepto legal hay dos partes, el supuesto y-la disposición, el supuesto es la hipótesis de cuya realización depende el nacimiento de las consecuencias jurídicas normativas, la disposición expresa tales consecuencias. De ello se sigue que la imputación de los deberes y derechos, depende de que se realice en supuesto jurídico. Cabe aclarar que como expresa Maynes, la existencia de la norma no determina el hecho de la realización del supuesto.

En vista de lo anterior, el hecho imponible se define como la hipótesis establecida en la norma jurídica tributaria, de cuya realización en la vida fáctica, depende el nacimiento de una obligación tributaria concreta, expresado de otra manera, el hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley que al realizarse, da lugar al pago de un tributo, es un conjunto de circunstancias hipotéticas previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

La **LEGALIDAD** es una garantía esencial del Derecho Tributario en cuya virtud requiere que todo tipo de tributo este sancionado por una Ley, entendida esta como una disposición emanada del órgano constitucional, entendiéndose que principio de legalidad es que a ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que no prohíbe, este principio de "Legalidad" de los tributos encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad lo cual esta consagrado en el artículo 16 Constitucional que a la letra dice " **Nadie puede**

ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.....” La legalidad no solo es base del impuesto sino otras especies de tributos como lo son las tasas y las contribuciones especiales.

Por otra parte el legislador, al establecer las contribuciones, utiliza criterios que la doctrina denominada de vinculación, mediante los cuales hace sujetos de gravamen a los contribuyentes. La Suprema Corte, se ha pronunciado en el sentido de que “ **el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que den nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos, el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de fuente de riqueza o del ingreso**”. Nuestra legislación federal también utiliza como criterio de vinculación la residencia del contribuyente.

Independientemente de los criterios que utilice el legislador, se ha estimado que se debe grabar en la medida que no se erosione o se agote la fuente de riqueza, lo anterior se relaciona con un principio que la doctrina conoce como de **Capacidad Contributiva**, donde se entiende a la capacidad económica del contribuyente para pagar contribuciones, dicho principio es acogido por nuestra Constitución al disponer que la forma de contribuir será de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La exigencia de **proporcionalidad y de equidad** que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada será el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta.

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria mediante la expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual a su vez este principio de proporcionalidad y equidad se desdobra en otros dos principio que le es complementario, el de generalidad y el de igualdad, el primero consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en otras palabras significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, y el segundo significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y consecuentemente que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

El principio de proporcionalidad y la equidad también se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal ya que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser “ de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” siendo esto una garantía constitucional pero también se puede tomar como un principio, por que las garantías no son sino el reconocimiento de

derechos subjetivos que, como tales pueden efectivizarse, y la equidad va más allá de orden impositivo representa un fundamento filosófico y ontológico de la justicia de las contribuciones, que lejos de importar el orden económico o jurídico propio de la legislación positiva, constituye un criterio de valoración de ese mismo ordenamiento.

Si la equidad es sinónimo de justicia, es el fin del derecho que consiste en una armonía, con la cual ordenaremos la materia jurídica que se orienta a ese ideal de justicia constituyendo lo que se llama derecho justo

No basta que la norma jurídica se acomode al principio de la legalidad, sino que además ella debe ser justa, para que sea constitucional, un impuesto que no sea justo, entendiendo a la justicia como equivalente a la razonabilidad, en otros términos, lo que sea irrazonable será inconstitucional.

El principio de igualdad esta consagrada en la Constitución en el artículo 4to. y es la base del impuesto y de las cargas públicas que en terreno fiscal surte los mismos efectos pues para la ley todos los habitantes son iguales ante la Ley. Esta igualdad de los contribuyentes frente a la Ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemática, sino por aplicación general de la igualdad de los habitantes ante la Ley la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones y circunstancias. Ello supone que ha situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales, ahora bien el problema estriba en el determinar cuándo las circunstancias o

situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal pues es difícil someter a una masa de una sociedad a idénticas condiciones de vida nivelando fortunas, destruyendo el prestigio de clases cultas y de persona eminentes.

La no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional pues las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes. No obstante, la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita en el orden constitucional que surge de la aplicación del derecho de propiedad consagrada en el artículo 16 Constitucional que a la letra dice “ Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.....” el artículo 22 de la Constitución General de la república, prohíbe el establecimiento de tributos que en si mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente pero señala como excepción que no considerara confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición de manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

El principio de generalidad consistente en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser refutada como una disposición legislativa, en el sentido material pues le faltaría algo que pertenece a su ausencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 313 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprende a todas las personas cuya situación coincida con las hipótesis normativa ahí prevista.

El principio de **irretroactividad de la ley** está consagrado por el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política del país al disponer que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositivo, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia, solo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional que hemos mencionado, podría caber la aplicación retroactiva de la ley sin con ello se beneficia al particular.

El principio de **garantía de audiencia**, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan oportunidad de ser oídos en su defensa de sus derechos antes que estos sean afectados, es decir se les da la oportunidad de hacerlo. Pero nuestro más Alto Tribunal ha dado por sostener que también este derecho se aplica frente a la autoridad legislativa para consignar en sus leyes los procedimientos para que

se oiga a los interesados y que se resuelvan las peticiones en determinado sentido. El termino que el Poder Judicial federal ha sostenido es de 4 meses por lo que en su ámbito después de este plazo puede considerarse violado el precepto constitucional. En materia tributaria la ley secundaria, concretamente el Código Fiscal de la Federación en su artículo 37 que a la letra dice *“ Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses transcurrido dicho plazo sin que se notifique resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución o bien esperar a que esta se dicte.”* esto no se considera inconstitucional pues no debemos olvidar que la Constitución General de la república, establece y consagra los derechos mínimos del individuo, pero de ningún modo prevé limitación alguna para que la ley secundaria otorgue mayores derechos a los particulares.

1.2 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL MUNDO

El Impuesto al Valor Agregado surgió en el año de 1919 y fue creado como una premisa de pago por Federick Von Siemens, y el cual podía estar fraccionado en tantas partes y en función a las etapas por las que tenía que pasar el bien hasta que llegaba al consumidor final.

Con el transcurso del tiempo su desarrollo ha sido paulatino en los diferentes países que lo han aplicado persiguiendo estas metas diferentes, así mismo tenemos que en países como Alemania, Francia, Bélgica e Italia el renglón más importante en lo que se refiere a recaudación de impuestos lo tiene el Impuesto al Valor Agregado a diferencia de otros países como: Suiza, Noruega e Inglaterra en los cuales su objetivo fiscal son los artículos de lujo, para que se tribute en función de quien percibe mayores ingresos.

En el año de 1954 nace formalmente en Francia el IVA después de una serie de estudios que datan del año de 1925.

Posteriormente en el año de 1967, la Comunidad Europea formó un grupo de países llamado "Mercado Común Europeo" integrado por:

Francia, Alemania, Holanda, Bélgica, Italia y Luxemburgo; los cuales su principal característica era la de no gravar con impuestos aduanales los bienes que se internaran de un país a otro. Aprobaron los principios del I.V.A. y como consecuencia sustituyeron sus impuestos por un sistema uniforme de tributos al valor agregado, con un esquema de impuestos compensatorios a la importación y beneficios como las exenciones y bonificaciones a las exportaciones. También otros países Europeos así como el Continente Africano y Americano sustituyeron sus sistemas impositivos adoptando el del Valor Agregado, ilustrado en la siguiente tabla:

PAIS	AÑO	TASA
FRANCIA	1954	17.6%
COSTA DE MARFIL	1960	15.0%
MARRUECOS	1962	15.0%
SENEGAL	1966	9.0%
URUGUAY	1967	20.0%
HOLANDA	1969	18.0%
NORUEGA	1969	20.0%
ECUADOR	1970	5.0%
TUNEZ	1970	10.0%
LUXENBURGO	1970	10.0%
BELGICA	1971	18.0%
BOLIVIA	1972	5.0%
AUSTRIA	1973	18.0%
IRLANDA	1973	20.0%
ITALIA	1973	14.0%
REINO UNIDO	1973	8.0%
HONDURAS	1973	3.0%
COLOMBIA	1974	15.0%
CHILE	1975	20.0%
ARGENTINA	1975	16.0%
PERU	1976	20.0%
ESPAÑA	1979	10.0%
MEXICO	1980	10.0%

El Impuesto al Valor Agregado nació en Francia, Es aplicado en el Mercado Común Europeo por que favorece las exportaciones y nivela desde el punto de vista fiscal, las importaciones.

En Hispanoamérica fue aplicado antes que en México en los siguientes países: Argentina, Chile, Perú, Brasil y Bolivia.

Su estudio en México se inicia en 1967, sin embargo no fructifica por bajas tasas de inflación (no mayores del 5% anual).

En 1974 se replantean las bases al tener promedios de inflación mayores al 20% (1973-1976).

En 1980 inicia su vigencia (fue publicado el 29 de Diciembre de 1978), se presentaron tasas de inflación anual del 20% al 60%.

1.3 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

El más importante de los impuestos al consumo en México era el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), el cual nace en 1948, como resultado de la 3a Convención Nacional Fiscal celebrada en 1947, era aplicable a los ingresos por ventas y servicios de comerciantes e industriales, y representa una de las principales fuentes de entrada en el Balance del Estado Mexicano, con un costo de recaudación relativamente bajo.

Este impuesto provocaba una causación en serie, que implicaba pagar impuesto sobre impuesto, en cada una de las sucesivas etapas de la producción y distribución alterando los niveles de precios de los productos.

Esta sucesiva acumulación de impuestos al consumo perjudicó a las pequeñas y medianas empresas y benefició a las grandes empresas, ya que éstas últimas al integrarse en la mayor parte de sus fases, desde la producción hasta la comercialización, eliminaban la intermediación derribando la causación del ISIM, hecho difícil de lograr por las empresas menores, propiciándose con este

elemento una competencia desventajosa, competencia que originó la creación de un impuesto que no fuera acumulativo, pero si justo para todas las empresas, provocando con ello la implantación del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) en nuestro país a su vez modernizó nuestro sistema tributario y sustituyó diversos impuestos indirectos, principalmente el ISIM.

La característica de este Impuesto es que gravaba en cascada, es decir en cada etapa de comercialización, desde el fabricante o productor hasta el consumidor final, tomándose para este último demasiado gravoso, dependiendo de las etapas de comercialización que tuvieran que efectuarse.

Por tal motivo el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A) es establecido en México según el Diario Oficial de la Federación del 29 de Diciembre de 1979 entrando en vigor el 1o. de Enero de 1980 a la tasa del 10% sobre el costo total a través de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se establece la obligación de trasladar y hacer recaer el monto del impuesto en las personas físicas, morales o unidades económicas que adquieren los bienes o reciben los servicios.

Es importante mencionar que la implantación del Impuesto al Valor Agregado en México propició la anulación de 30 Impuestos Federales Indirectos siendo estos los siguientes:

- 1.- Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.
- 2.- Ley del Impuesto Sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.

- 3.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- 4.- Ley del Impuesto Sobre Despepite de Algodón en Rama.
- 5.- Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- 6.- Decreto sobre el cual se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitran de Hulla, destinados al consumo interior del país.
- 7.- Ley del Impuesto a la Producción de Cemento.
- 8.- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- 9.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos discos, cintas, aspiradoras y pulidoras.
- 10.-Ley del Impuesto sobre llantas y cámaras de hule.
- 11.-Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio o Televisión.
- 12.-Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo.
- 13.-Ley de Compraventa de Primera mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
- 14.-Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
- 15.-Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las Entradas Brutas de Ferrocarriles.
- 16.-Decreto que Establece un Impuesto Sobre uso de Agua de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
- 17.-Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal.
- 18.-Ley del Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera.
- 19.-Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación.

- 20.-Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica.
- 21.-Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.
- 22.-Ley de Impuestos de Migración.
- 23.-Ley de Impuestos al Petróleo y sus derivados.
- 24.-Ley que Reforma la del Impuesto Sobre Productos de Petróleo y sus Derivados.
- 25.-Ley del Impuesto sobre Fondos Petroleros.
- 26.-Decreto que grava con un 15% los Productos Obtenidos por la Refinación de Petróleo Extranjero.
- 27.-Decreto que Establece un Impuesto Especial Sobre Algodón Despepitado. Así como el que adquieran los Industriales a partir del 1o. de Septiembre del presente año (del 20 de junio de 1944).
- 28.-Artículo 7o de la Ley que establece, Reforma y Adiciona las Disposiciones relativas a diversos Impuestos del 28 de Diciembre de 1967 que Estableció un Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
- 29.-Ley del Impuesto Sobre la Sal del 30 de Diciembre de 1938 y la Ley del Impuesto Sobre la Sal del 20 de Febrero de 1946 (aprobadas a partir del 1o. de Marzo de 1980).
- 30.-Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica.

Por otra parte a diferencia de lo que ocurría con el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), tanto el causante como el fisco, están en posibilidad de conocer y cuantificar en cualquier etapa que deseen, conocer el monto exacto del Impuesto que se

traslada y se debe de pagar, para ayudar a trasladar y cuantificar el IVA fue necesario establecer como obligatoria la facturación con la separación expresa de la tasa del Impuesto para efectos del acreditamiento, así los contribuyentes se vigilarían recíprocamente.

El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles fue creado como un intento por armonizar los Impuestos Federales, Estatales y Municipales sobre el comercio e industria en un solo sistema.

En 1978 la federación adoptó la decisión de transformar el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en Impuesto al Valor Agregado por las causas ya mencionadas, y además por que al revisar el régimen de participación se apreció que el sistema de deducción del Impuesto causado, el monto de los impuestos pagados a los proveedores de bienes y servicios, y que quizá eran entregados a las autoridades fiscales de otros Estados, hacia muy difícil el lograr participación sobre cada peso recaudado, como opera en el sistema tradicional. También se observó que entre los numerosos Impuestos que retenía la Federación unos eran participes y otros no.

1.4 LA INFLACION.

En la actualidad uno de los problemas más serios que enfrenta la economía de los países, es la inflación, esta se refleja en todos los niveles de la actividad económica.

La actividad económica se manifiesta como una corriente de bienes y servicios que se generan en unidades productivas y esta dirigida hacia los consumidores. Para que se dé este proceso, los bienes y servicios pasen de mano en mano dando como origen la intervención del dinero, por lo cual, en un momento dado existe una cierta cantidad de dinero ante una cierta capacidad productiva, en el momento que se rompe el equilibrio entre la oferta y la demanda de bienes y servicios, surge la inflación.

Constantemente se escucha que la inflación va deteriorando el poder adquisitivo, ya que mientras aumentan los ingresos disminuye la cantidad de bienes y servicios que se pueden adquirir.

Esta situación no solo afecta el aspecto económico de las personas, sino que, muchas veces se convierte en un problema social en el que todos sienten una disminución de su bienestar.

La inflación se mide a través del índice de precios y la manera más importante es cuando los aumentan en forma constante y generalizada; Cuando el incremento en los precios durante un año no rebasa el 5 %, se dice que hay estabilidad o que no hay inflación, pero cuando se supera el 10% se considera una situación preocupante la cual hay que resolver. Si la elevación de precios es exagerada y difícil de controlar, se le denomina hiperinflación o inflación galopante, cabe aclarar que el simple hecho de que aumenten los precios no es

inflación, solo cuando el aumento no es correspondido por un incremento de bienes y servicios en la misma proporción.

El fenómeno inflacionario se da tanto en países industrializados como en los que están en vías de desarrollo, ocasionando grandes problemas como por ejemplo: desempleo, cierre de empresas medianas y pequeñas, bajo nivel de vida, descapitalización, devaluación, Etc.

Existen diferentes conceptos de lo que es la inflación:

Una definición marxista es: "Inflación, presencia en los canales circulatorios de una masa de papel moneda sobrante en relación con las necesidades de la circulación de mercancías".

"Es un aumento desproporcionado de circulante en relación con el aumento de bienes productivos"(Luis Pasos).

"La inflación se produce cuando la cantidad de dinero aumenta más rápidamente que la producción de bienes y servicios, cuando es mayor el incremento de la cantidad de dinero por unidad de producción, la tasa de inflación es más alta". (Milton y Rose friedman).

El desequilibrio entre la oferta y la demanda es lo que provoca precisamente el aumento sostenido de los precios. Esto quiere decir que existe una mayor cantidad de dinero en circulación que no se garantiza con los pocos bienes y servicios de que se dispone para satisfacer la demanda.

Comúnmente se acostumbra a medir el impacto inflacionario por periodos ya sean quincenales, mensuales o anuales, esto con la finalidad de hacer más útil la información para los usuarios. A continuación presentamos las tasas de inflación ocurridas en nuestro país a partir de 1965.

AÑOS	TASAS DE INFLACION
1965	0.13%
1966	2.92%
1967	1.68%
1968	2.03%
1969	4.85%
1970	4.74%
1971	4.98%
1972	5.50%
1973	21.37%
1974	20.64%
1975	11.31%
1976	27.23%
1977	20.66%
1978	16.14%
1979	20.02%
1980	29.84%
1981	28.70%
1982	98.84%
1983	80.77%
1984	59.16%
1985	63.74%
1986	105.74%
1987	159.17%
1988	51.66%
1989	19.70%
1990	29.92%
1991	18.79%
1992	11.94%
1993	8.01%
1994	7.05%
1995	51.96%
1996	27.70%
1997	15.72%
1998	18.61%
1999	12.32%

FUENTE BANCO DE MEXICO

De las causas de la inflación más comunes podemos enunciar las siguientes:

1.- Emisión excesiva de circulante en relación con las necesidades de distribución, el dinero excedente es el que provoca el incremento en los precios, porque no respaldan con una mayor producción de bienes y servicios.

2.- El déficit presupuestario del gobierno, cuando sus ingresos son insuficientes en relación con sus gastos.

3.- Insuficiencia en la producción agrícola para satisfacer las necesidades de consumo básicas de la población, lo que provoca un incremento en los precios de dichos productos.

4.- La explosión demográfica, ya que el crecimiento de la población es superior a los bienes y servicios producidos, provocando una mayor demanda. Esto se da principalmente en países subdesarrollados.

5.- Afluencia excesiva de capitales externos. Si los capitales externos que penetran al país en forma directa y de préstamos no se aplican a la producción si no a actividades especulativas, entonces se provoca la inflación, El capital hace aumentar el circulante pero no la producción generándose un desequilibrio.

6.- Exportaciones excesivas. Muchos productores prefieren exportar en lugar de satisfacer las necesidades internas buscando mayores ingresos. Si el problema de la inflación es la falta de producción para las necesidades internas, es necesario impulsar la producción y solo exportar los excedentes.

7.- Los aumentos salariales generales que repercuten en el aumento de los costos de la producción.

LOS EFECTOS MÁS IMPORTANTES DE LA INFLACIÓN SON:

- 1.- La principal consecuencia de la inflación es que la misma forma en que se manifiesta, es el aumento sostenido y general de los precios.
- 2.- Pérdida del poder adquisitivo del dinero.
- 3.- Desanima y destruye el ahorro debido a que el índice de inflación es superior a las tasas de interés.
- 4.- Inestabilidad cambiaria, que es una devaluación o deterioro de la moneda.
- 5.- Fuga de capitales eliminando el incentivo de producción.
- 6.- Escasez: consecuencia del aumento de la demanda y consumo excesivo por la prevención de nuevas alzas en los precios.
- 7.- Desequilibrio en la balanza comercial.

1.5 ANTECEDENTES DEL RECONOCIMIENTO DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA Y FISCAL.

En los últimos años, la economía de México se ha visto afectada fuertemente por la inflación, la cual ha provocado una gran crisis muy difícil de resolver.

Los años más críticos han sido 1982 con una inflación de 98.84 %, 1987 con 159.17 %, 1995 con 51.96 %.

Esto ha tenido grandes repercusiones en los aspectos económico, político, social Etc. Algunas disciplinas ya han hecho cambios importantes dentro de

sus procedimientos de cada una para adaptarse a tal situación, por ejemplo la materia contable y fiscal, ya que las cifras que manejan en sus estados financieros, que son la base para la toma de decisiones y para el entero de impuestos, se ven fuertemente afectadas por la inflación.

Por un lado, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha tratado de corregir esta situación a través de los estados financieros, emitiendo el Boletín B-10 denominado "Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera".

Por otro lado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha reconocido y regulado los efectos de la inflación a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, el Código Fiscal de la Federación y sus Reglamentos.

En la reforma fiscal de 1987 surge el componente inflacionario que utiliza factores de actualización en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) para reconocer en forma integral el efecto inflacionario; se podría decir que el componente inflacionario es en el aspecto fiscal para la actualización de los créditos y deudas, lo que el Boletín B-10 en el aspecto contable y financiero para la reexpresión de los activos y pasivos monetarios en los estados financieros.

Este fenómeno económico ha afectado fuertemente a las empresas, obligándolas a tomar medidas para neutralizar sus efectos.

La inflación ha provocado una fuerte distorsión en las cifras de los estados financieros existiendo diferencias entre los registros de las operaciones al costo y los valores actuales que son mayores.

En México podemos identificar periodos inflacionarios perfectamente marcados:

1940-1956	periodo inflacionario
1956-1972	periodo de estabilidad
1973-1982	periodo inflacionario
1983-1995	periodo de abatimiento de la inflación
1995-1996	periodo inflacionario

Consciente del problema el IMCP a través, de su comisión de principios de contabilidad ha venido realizando una serie de estudios sobre el efecto de la inflación en la información financiera los cuales han permitido la emisión del Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera " que tiene sus orígenes desde mayo de 1970, fecha en la que se emitió el primer Boletín titulado Activo Fijo (Serie Azul) en el que el principio de valuación era con base al costo de adquisición, al de construcción o su equivalente.

En octubre de 1973, se emitió el Boletín 1 "Esquema de la Teoría B Básica de la Contabilidad Financiera " en el que se señalaba que "Las transacciones y

eventos económicos que la contabilidad cualificaba, se registraban según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente a la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deben ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerara que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca ".

Como puede observarse, por primera vez se estableció la norma de que la información puede separarse del costo o valor histórico cuando ocurren hechos que le hagan perder su significado.

También en octubre de 1973, se emitió el B-5 "Registro de la Transacciones en Moneda Extranjera ", que tiene como antecedente el estudio emitido en 1972, titulado "Los efectos del Cambio en la Paridad de Monedas Extranjeras". En el B-5 se reconoce la actualización de los activos no monetarios como sigue: "En el caso de revelación o devaluación de una moneda extranjera deben observarse las siguientes reglas:

a) Tratándose de pasivos que pueden identificarse plenamente (física y documentalmente) con los activos no monetarios adquiridos recientemente

(hasta un año), el ajuste del pasivo podría modificar el costo original asignado a esos activos, siempre y cuando en el caso de inventarios, el nuevo costo no sea superior al valor de mercado, tal como lo establece el Boletín sobre inventarios de esta comisión.

b) En todos los demás casos el ajuste podría diferirse en cuanto a su aplicación a resultados, considerando como un cambio al costo de financiamiento, siempre y cuando el costo total (inter pactado más partida diferida) no resulte en una tasa de interanual superior a la normal en el mercado mexicano, para ese tipo de pasivos. El plazo para el diferimiento de dicho ajuste debe ser el mismo en que se aplique los intereses relativos".

La aplicación de estas reglas se hicieron obligatorias a partir del 1o de julio de 1974.

En febrero de 1980, se publico el Boletín B-7 "Revelación de partidas acumuladas por posición monetaria.

3.- Superávit por retención de activos no monetarios."

Para ello podía efectuarse aplicando cualquiera de los siguientes métodos:

A) Método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, haciendo uso del I.N.P.C que publica el Banco de México.

B) Método de actualización por costos específicos con base en valores de reposición.

La información que se produzca de la aplicación de estos métodos debería presentarse como información adicional tanto en el Balance General como en el Estado de Resultados

En febrero de 1981 se publicó la circular 14 sobre el "Tratamiento contable de las fluctuaciones cambiarias, aclaraciones al Boletín B-5, transacciones en moneda extranjera" en donde se reconoce un costo integral de financiamiento, formado por los intereses, fluctuaciones cambiarias y resultados por posición monetaria.

Teniendo una inflación del casi 100 %, una devaluación de la moneda de más del 500 %, escasez oficial de divisas y régimen de control de cambios así como restricciones de la capacidad de pago de las empresas, en diciembre de 1982 se da a conocer la Circular 19 "Tratamiento Contable de la Transacciones en moneda Extranjera en las circunstancias prevaecientes durante 1982, que tiene por objeto recomendar:

- a) El tipo de cambio aplicable para cualificar en moneda nacional las transacciones y eventos.
- b) El tratamiento contable de las transacciones cambiarias.
- c) Los aspectos que deben revelarse en la información financiera.

Esta circular trata únicamente de como deben calificarse o tratarse contablemente las transacciones en moneda extranjera, pero sigue dejando el problema de la inflación.

Ante la situación inflacionaria que prevalecía en el país, y dada la necesidad que existe de actualizar la información financiera afrentando el problema de la inflación, en junio de 1983, se publicó el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", que contiene las normas generales y los lineamientos particulares que permiten dar una mayor claridad y realismo la información financiera producida en un entorno inflacionario, la aplicación de sus normas es obligatoria a partir de los ejercicios sociales que se concluyen el 31 de diciembre de 1984

En octubre de 1985, el Consejo Nacional Directivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, promulgó las primeras Adecuaciones al Boletín B-10, disposiciones normativas que deben observarse en el contexto del Boletín B-10, su texto deroga disposiciones originales de este.

En noviembre de 1987 se promulgaron las segundas adecuaciones al Boletín B-10, donde se modifica el tratamiento del efecto monetario favorable, la comparabilidad de las cifras cuando se presenten en varios años en los estados financieros, por último, requieren cierta información complementaria sobre el costo histórico de las partidas no monetarias.

El 1o de Enero de 1990 se emite el tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10, donde contiene normas que dejan sin efecto las reglas contenidas en el propio Boletín B-10, así como en el primero y segundo documento de adecuaciones, por oponerse a estas nuevas normas, su objeto es el de "Adecuar

algunos puntos de las reglas contables relativas a la forma de reflejar en los estados financieros los efectos de la inflación, con la finalidad de que estos proporcionen información de mayor significado y calidad para la toma de decisiones."

Los aspectos esenciales de este tercer documento son:

- 1.- Expresión de los estados financieros en pesos de un mismo poder adquisitivo.
- 2.- Presentación de los conceptos del capital contable en el Balance General.
- 3.- Comparabilidad de los estados financieros en tiempo

Como se puede observar la diferencia entre el boletín B-7 y el Boletín B-10, radica en que en el B-7 se cualifica y se presenta el efecto de la inflación notas complementarias a los estados financieros, es decir, como el nombre del Boletín indica, revelaba el efecto de la inflación, en tanto que en el Boletín B-10, se reconoce e incorpora el efecto inflacionario a los estados financieros básicos.

La economía mexicana ha sido castigada muy severamente por el fenómeno inflacionario a partir de 1982, y en 1987 alcanzo niveles de extrema gravedad, por lo que obligo al gobierno mexicano a tomar cartas en el asunto por medio de programas tendientes a aminorar este efecto en donde involucra a todos los sectores como el obrero, campesino y empresarial y en 1987 se implanta el Pacto de solidaridad Económica (P.S.E) que era un programa económico orientado principalmente a:

- A) Sanear las finanzas del gobierno.
- B) Control en los aumentos de precios y salarios.
- C) Congelación del tipo de cambio.

Los acuerdos del PSE comenzaron a dar resultados satisfactorios pues en el transcurso de primer año de su vigencia se logró disminuir la inflación del 159.2 % ocurrida en año de 1987 a 51.7 % durante el año de 1988, según datos proporcionados por el Banco de México.

La administración del nuevo sexenio 1988-1994, al observar los efectos de este tipo de programas económicos decide continuar con este y es el 12 de diciembre de 1988 cuando se firma el pacto de Estabilidad y el Crecimiento económico (PECE), y el 10 de octubre de 1992 se firma la segunda etapa de este programa ratificándolo nuevamente el 3 de octubre de 1993.

Pero nuevamente al tomar posesión la nueva administración encabezada por el C presidente Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León el país sufre en materia económica un descalabro muy fuerte por lo que el presidente tomó la decisión de implementar un programa económico similar al anterior y así poder frenar este fenómeno inflacionario y el 31 de mayo de 1995 se da a conocer el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000.

El plan contempla la creación de un sistema tributario equitativo y eficiente, y reconoce la dificultad que representa el modelo actual, tanto en la aplicación de

los procedimientos para determinar los impuestos, como la excesiva e injusta carga que representa pagarlos y muy en especial hace énfasis en lo “Injusto e Ineficiente” que resulta el impuesto inflacionario.

Para conseguir los objetivos que persigue el plan, dentro de los cuales destaca el relativo al fenómeno del ahorro y la inversión privada, se han considerado los siguientes puntos.

- a) Lograr un equilibrio entre los impuestos que gravan el consumo directamente y los que gravan la renta, ya que sobre estos últimos se toman las decisiones en cuanto a ahorro e inversión se refiere.
- b) El ahorro sobre la renta debe prevalecer la inversión de las utilidades de las empresas por una solución urgente.
- c) Por último se seguirá adelante en el combate a la evasión y elusión de impuestos fiscales dada la injusticia que representa para los contribuyentes que si cubren oportunamente.

Como se puede apreciar este programa económico contiene puntos muy importantes en materia fiscal tendientes en la imperiosa necesidad que tienen los contribuyentes de pagar impuestos justos y eficientes acordes a la difícil situación económica por la que atraviesa el país.

CAPITULO II

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE

2.1 DEFINICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para comprender la definición del Impuesto al Valor Agregado partiremos de conceptualizar cada uno de sus elementos siendo estos: a) Impuesto y b) Valor Agregado.

a) Impuesto.

Una de las principales fuentes de ingresos con que el Estado cuenta para cumplir con sus funciones son los Impuestos.

Son Impuestos las contribuciones que pagan las personas físicas o morales que caen en un hecho que la ley señala como generador de un crédito fiscal, estos impuestos sirven para contribuir al gasto público y, están fundamentados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, según el artículo 31 fracción IV que dice: “ Son obligaciones de los mexicanos:

...IV Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Así mismo el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación establece “ Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”.

El artículo 2o. fracción I del Código Fiscal de la Federación menciona, “ Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las persona físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas en la misma”.

El Impuesto es la contribución específica, a cargo de los miembros de la comunidad (Federación, Estado o Municipio), destinada al pago de los servicios públicos. El Impuesto certifica la doctrina, es la participación económica de la sociedad en los fines del estado.

Para Gastón Gese el Impuesto viene a ser:

Una prestación pecuniaria obtenida de los particulares por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida, para cubrir los gastos públicos.

b) Valor Agregado.

Consideramos que el concepto de Valor Agregado es un término que comprende en sí mismo lo definido, por que representa el valor o precio que se adiciona a los bienes y servicios, este se compone por el total de erogaciones generadas en

cada etapa de sus ciclos productivos y de distribución hasta llegar al consumidor final.

Tales erogaciones comprenden sueldos y salarios, intereses, renta, depreciación y utilidades netas agregadas al bien.

De lo anterior podemos definir que el Impuesto al Valor Agregado grava sólo el valor que se añade a los actos o actividades que se realizan en cada una de las etapas del ciclo económico.

Por ello, se puede afirmar que el IVA no genera efectos acumulativos, ya que el impuesto pagado está en función sólo del valor adicionado durante el proceso y no sobre el número de etapas que atraviesa la producción de un bien o servicio. Es el consumidor final el que soporta el pago del Impuesto de todas las etapas de la actividad económica.

2.2 ACREDITAMIENTO

CONCEPTO DE ACREDITAMIENTO

De cómo se deberá entender el acreditamiento en materia del IVA, la norma sustantiva, en vigor, en el art. 4o., primer párrafo, determina que: “El Acreditamiento consiste en restar del impuesto acreditable, de la cantidad que

resulte de aplicar a los valores señalados de esta ley la tasa que corresponda según sea el caso”.

Dicho párrafo, como podemos apreciar, no define la figura del acreditamiento; sin embargo, da su composición e integración; consiste esta en la operación algebraica de “restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de...

Por lo que concluimos; el acreditamiento es una operación matemática de ejecución de un cálculo (resta) determinado (la cantidad resultante de aplicar a los valores) sobre uno o varios números la tasa que corresponda según sea el caso.

ACREDITAMIENTO EN MATERIA DE IVA

En materia fiscal cuando se habla de acreditamiento se alude a la realización del cálculo u operación algebraica de restar una cantidad determinada de impuesto a otra del mismo gravamen.

En este sentido, la figura de acreditamiento se materializa por el contribuyente en el ejercicio del derecho de restar cantidades de impuesto a su favor de importes o cantidades de éste a su cargo; suceso que ordinariamente acontece en el ámbito fiscal a los contribuyentes u obligados al pago de los impuestos más importantes para la administración fiscal federal, como lo son sin duda, El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

EL ACREDITAMIENTO EN EL IVA

La figura fiscal del acreditamiento es, sin duda una característica fundamental de los impuestos que recaen, sobre las ventas o el consumo, conjunto de impuestos dentro del cual se incluye el IVA. Toda vez que dicha figura pretende, en beneficio del consumo final de bienes y servicios, eliminar los nocivos “Efectos en Cascada” generalmente producidos por los gravámenes a las ventas de tipo acumulativo.

El acreditamiento es visto, conceptualmente, por la doctrina como una “DEDUCCION”, la cual ha sido clasificada en deducción física y financiera. Consiste la primera en la deducción del IVA que traen consigo los insumos indispensables e imprescindibles del producto, sea este bien o servicio. Mientras que, la deducción financiera consistirá en el IVA que se lleven consigo los costos y gastos (también indispensables e imprescindibles) para la elaboración de dichos bienes y servicios.

En consecuencia, el derecho que establece el precepto fiscal a los contribuyentes del IVA de poder efectuar el acreditamiento de las cantidades de impuesto aceptado vía traslación, del Impuesto Acreditable, tendrá como propósito primordial evitar la repercusión del Impuesto a los consumidores finales de los bienes y servicios por ellos producidos o comercializados.

En ese orden de ideas, el acreditamiento en materia del IVA se constituye en figura imprescindible en el cálculo del Impuesto a Pagar por los contribuyentes; Por lo que el mismo, invariablemente, se materializará tratándose de la realización de actos o actividades afectos en el cálculo provisional y del ejercicio. Razón por la cual el precepto fiscal en el art. 4o., Fracc.I, primer párrafo, determina que:

“ I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda... que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades este obligado al pago del impuesto establecido en esta ley o les sea aplicable la tasa 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe”.

Así, en el IVA el acreditamiento es una figura esencial y propia de la misma estructura gravamen en razón de que se efectuará después del nacimiento de la obligación del pago del gravamen: y siempre antes de su entero al fisco. Así lo considera la propia norma sustantiva; al determinar en el art. 1o. cuarto párrafo que:

“El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubiera trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditable en los términos de esta ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a cargo, el impuesto que se le hubiere retenido”.

REQUISITOS DEL ACREDITAMIENTO

A pesar de que jurídicamente el acreditamiento, tratándose del IVA, es un derecho o facultad, (una ventaja o beneficio legal) al alcance del contribuyente, por así determinarlo en forma expresa la norma fiscal federal reguladora del impuesto, el mismo se efectúa, cumpliendo determinados requisitos. Uno de los cuales es que sólo podrá efectuarlo (el contribuyente) cuando tenga a su favor “IVA ACREDITABLE” que lo será solamente una vez cumplidos ciertos requisitos.

Tal cumplimiento de requisitos será sustento básico y primordial para considerar como procedente y válido el acreditamiento del impuesto.

En los términos del art. 4o. fracc.I de la ley del IVA, se señala los requisitos para que los contribuyentes puedan acreditar el citado impuesto, como lo son entre otros que corresponda a bienes y servicios estrictamente indispensables para la empresa, y que estén identificados y gravados por esta ley.

En ese mismo sentido la ley del IVA en su art. 4o. fracc.III, segundo párrafo establece como requisito básico del mismo su intransmitibilidad al determinar que “el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión”.

EL ACREDITAMIENTO DE SALDOS A FAVOR EN EL IVA.

El pago del IVA se efectúa una vez que se realiza el acreditamiento de "Impuesto Causado" del "Impuesto Acreditable" solo si el primero es mayor.

Lo anterior se realiza mediante la presentación de declaraciones provisionales, que pueden ser presentadas, tratándose de contribuyentes del IVA en forma Mensual o Trimestral. En dichas declaraciones pudiera originarse los comúnmente denominados como "saldos a favor" que son regulados por el art. 6o. de la ley del IVA.

En relación con el acreditamiento, dicho precepto establece, en su 1er. párrafo que tratándose de saldos a favor: "El contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor".

Conforme al texto del segundo párrafo del art. 6o. de la ley del IVA Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor podrá acreditarlas en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total.

Declaración que por otra parte puede ser normal o complementaria, toda vez que el precepto en comento no se advierte limitación alguna en cuanto a esta circunstancia.

Incluso según el reglamento de la ley del IVA (RIVA) En el art. 12, segundo párrafo, si se omitiera la realización del acreditamiento en la declaración de pago provisional:

“Este podrá llevarse a cabo en la declaración del periodo siguiente o en la del ejercicio lo dispuesto en este párrafo es sin perjuicio del derecho que tienen los contribuyentes de presentar declaraciones complementarias”.

Dicha disposición será válida inclusive tratándose de declaraciones complementarias, por lo dispuesto en el párrafo reglamentario anterior, así como por lo corroborado por el sig. pronunciamiento del T.F.F.

Declaraciones complementarias como medio de corrección en el entero del Impuesto al Valor Agregado Art. 6o de la ley del IVA.

De conformidad con el art. 6o. de la ley del IVA, cuando el contribuyente resulte con saldo a favor en la declaración de pago provisional mensual, podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que la corresponda en los meses siguientes; por lo que debe entenderse que si tal acreditamiento se realiza a través de declaraciones complementarias, la compensación que resulte será válida para todos los efectos legales fiscales correspondientes, no existiendo perjuicio alguno al fisco federal.

Sin embargo, si se tratase de la última declaración provisional del ejercicio fiscal y resultase saldo a favor los contribuyentes para efectuar el acreditamiento, necesariamente deberán presentar la declaración del ejercicio.

Saldos a favor del contribuyente en la última declaración del ejercicio. **NO PUEDEN ACREDITARSE EN DECLARACIONES POSTERIORES.**

Por disposición expresa del art. 6o. de la LIVA vigente en el año 1984, los saldos que resultaran a favor de los contribuyentes en su última declaración mensual del ejercicio, no podían acreditarse en declaraciones posteriores, en virtud de que cuentan con un plazo de tres meses al cierre del mismo para presentar su declaración anual, a fin de pagar el impuesto y reducir sus pagos mensuales, y hasta entonces acreditar el saldo a su favor en declaraciones mensuales posteriores. Por tanto, los particulares no pueden compensar los saldos a favor de la última declaración mensual antes de presentar la final del ejercicio de acuerdo a lo dispuesto.

2.3 LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En este artículo se aborda el análisis de los elementos de los impuestos en general, y en forma particular los elementos componentes del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A), adoptando la clasificación de los cinco componentes básicos del impuesto.

1. El objeto.

2.El sujeto.

3.La base.

4.La tasa y

5.El periodo de pago.

2.3.1 ELEMENTOS CUALITATIVOS DEL IVA

Objeto del Impuesto.

a) Objeto Impositivo.

Para la doctrina, es objeto del impuesto la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición. Dicho objeto, por tanto, existe jurídicamente y será imputable a la persona física o moral que se coloque en términos de la ley en el mismo. Así, es objeto de imposición la transmisión de un bien, la percepción de un ingreso, el usufructo de un bien o la prestación de un servicio. En resumen: en la práctica el objeto viene a ser el evento económico sobre el cual se establece el impuesto.

b) El objeto en el Impuesto al Valor Agregado.

La Ley del IVA, en el artículo 1o., primer párrafo, fracciones de la I a la IV, establece como objeto de imposición, la enajenación de bienes, la prestación de

servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

En enajenación de bienes, según determina el art. 8o. de la propia ley, “además” de lo señalado por el CFF, el faltante de bienes en los inventarios. El CFF señala como enajenación de bienes a “toda transmisión de propiedad...; las adjudicaciones; la aportación a una sociedad o asociación; la que realiza mediante arrendamiento financiero; la que se realiza a través de fideicomiso, en ciertos casos; la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectados a fideicomiso, también en ciertos casos la transmisión del dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, efectuado a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representan; la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero.”

Así mismo, considera la Ley del IVA, en el artículo 14, como prestación de servicios independientes, en forma genérica: “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”, y “Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumidas por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes. Y en forma específica, el transporte de personas o bienes; el seguro, el afianzamiento y el

reafianzamiento; el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología.”

Se entiende por uso o goce temporal de bienes, en materia de IVA, según dispone la Ley, en el artículo 19, genéricamente: cualquier 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. Específicamente, es uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento y el usufructo.

Finalmente es importación de bienes y servicios, por disposición del artículo 24 de la Ley del IVA genéricamente: la introducción al país de bienes y, específicamente, la adquisición por residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en México; el uso o goce temporal, en el territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, y el aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por no residentes en el país.

Sujeto del Impuesto.

a) Sujeto Impositivo.

En la relación fiscal-tributaria intervienen, necesariamente, dos sujetos, la administración como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. Se denomina sujeto activo a la administración, por que tiene el derecho de exigir el pago de tributos o contribuciones. En tanto que un sujeto es pasivo por que tiene legalmente la obligación esencial de efectuar el pago de dichos tributos a la administración.

b) El sujeto pasivo en el IVA.

Tratándose de impuestos indirectos, como lo es el IVA, y en relación con el sujeto pasivo, se da una situación que hay que destacar. Dicha situación es la siguiente: el sujeto pasivo es el obligado al pago del impuesto; sin embargo, la ley le establece el derecho de efectuar el traslado del impuesto. Así, encontramos que en materia del IVA, el sujeto pasivo de la relación tributaria y el sujeto en quién recae el gravamen, casi nunca es el mismo. Sólo hay una coincidencia, y esta se da cuando el contribuyente del impuesto efectúa actos o actividades establecidos por la norma fiscal como exentos de pago, ya que el impuesto recae totalmente en él.

Son sujetos pasivos del IVA (por estar obligados a su “entero”, o pago, en última instancia) las personas físicas o las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades considerados como objeto del impuesto.

2.3.2 ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL IVA

Base del Impuesto.

a) Base Impositiva.

La base es el primero de los elementos de carácter cuantitativo integrantes del impuesto, tratándose de la determinación de montos de cualesquier gravamen. Flores Zavala, define a la base del impuesto como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de productos producidos, etc.

b) Base Impositiva en el IVA.

La ley del IVA al establecer la base del cálculo del gravamen (que por cierto; la norma denomina como “valor”), para cada uno de los objetos del impuesto es la siguiente:

Tratándose de la enajenación de bienes, la base del cálculo es, por disposición del artículo 12, primer párrafo, “el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o se cobren al adquirente por otros impuestos, derechos intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto”.

En la prestación de servicios independientes, la base del cálculo, del IVA es, por determinación del artículo 18, primer párrafo de la ley, “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”.

En el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, la base se constituye, por disposición legal del artículo 23 del precepto fiscal, “el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue... por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto”.

Finalmente, la base del cálculo del IVA en la importación, la norma fiscal la establece desde dos puntos de vista, según se trate de bienes tangibles, o bienes intangibles y servicios. Así tratándose de la importación de bienes tangibles, la base a considerar a efecto del cálculo del impuesto será “ el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionando con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación”. En cambio, si se tratara de la importación de bienes intangibles o servicios independientes, se tomará para el cálculo del gravamen, el monto “que le correspondería en esta ley por enajenación de

bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso”.

Tasa del Impuesto.

a) Tasa Impositiva.

Como tasa de un gravamen se designa, generalmente, a la cantidad expresada en porcentaje a recibir, en dinero o en especie, por la administración fiscal.

Cabe señalar aquí que la tasa impositiva es, usualmente, el instrumento gubernamental preferido o mayormente utilizado por el Estado con objetivos netos de política fiscal, Así, se establece en las leyes fiscales la aplicación de tasas reducidas a actividades económicas benéficas al desarrollo y, por el contrario, se aplican tasas altas a actividades consideradas nocivas a dicho desarrollo.

b) Tasa Impositiva en el Impuesto al Valor Agregado.

La Ley del IVA en México establece tres distintas tasas de aplicación.

Son éstas las tasas general del 15%, las reducidas del 10%, así como la preferente del 0%.

La tasa general del 15% es de aplicación general en la realización de los actos o actividades gravados por la ley; así lo dispone la misma norma en el artículo 1o. segundo párrafo.

La tasa del 10% se aplica a los actos o actividades, cuando sean realizados por residentes en la región fronteriza de nuestro país. Sin embargo, tratándose de la enajenación de bienes inmuebles en dicha región, la aplicación del impuesto será la tasa general del 15%.

Se aplica la tasa preferente del 0% a la enajenación de bienes animales y vegetales no industrializados, salvo el hule, así también a bienes como la carne en estado natural, la leche, harina de maíz, y de trigo y nixtamal, al igual como a otros bienes de consumo necesario, y a ciertas refacciones para equipo agrícola, y fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que sean destinados en actividades agropecuarias, etc.

También se aplica la tasa del 0% a los servicios independientes prestados directamente a los agricultores y ganaderos, cuyo destino sea la actividad agropecuaria, si se tratara de perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas y otros servicios relacionados a dichas actividades agropecuarias.

Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal, se aplica la tasa del 0% en los implementos utilizados en las actividades agropecuarias, establecidas en

los incisos e) y g) de la fracción Y del artículo 2o.-A de la Ley del IVA, Así mismo, se aplica la tasa preferente del 0% a la exportación de bienes, según lo determina la fracción IV del mencionado artículo.

2.3.3 ELEMENTO TEMPORAL DEL IVA.

Periodo de Pago del Impuesto.

a) Periodo de pago de los impuestos.

Estrechamente ligada al hecho generador se encuentra la exigibilidad del crédito fiscal, que consiste en que el ente público (titular de dicho crédito) se encuentra legalmente facultado para compeler al deudor a su cargo.

Por otro lado, en ciertos casos (por ejemplo en materia de IVA en la importación de bienes tangibles), la norma local hace coincidir el nacimiento de la obligación con la causación de la misma. Sin embargo, en la mayoría de los casos las leyes fiscales establecen un plazo para el cumplimiento de la obligación e incluso se dan “periodos” en tanto a exigibilidad del pago.

Así mismo, es práctica legislativa normar en la mayoría de los gravámenes, sean estos federales o locales, la existencia de dos tipos o categorías de pago: provisional y el del ejercicio.

Periodo de pago en el IVA.

En materia de IVA, por disposición en el artículo 5o. de la ley se considera los dos tipos de pago mencionados. El pago provisional establece como precepto, se efectuará por los periodos y en las mismas fechas de pagó que las establecidas para el impuesto sobre la renta (I.S.R). Este pagó consistirá en la diferencia entre la suma del impuesto correspondiente al total de las actividades realizadas en el periodo, excepto el impuesto de las importaciones de bienes tangibles y las cantidades pagadas por las que proceda el acreditamiento.

Por su parte, el pago correspondiente al ejercicio, según determina el quinto párrafo del mencionado artículo 5o. de la Ley del IVA se hará mediante declaración que se presentará dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio (entiéndase contribuyentes de régimen general), o dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, si se trata de sociedades controladoras o (también de contribuyentes de régimen simplificado).

2.4 LA POLITICA FISCAL EN EL IVA

La política fiscal en materia de IVA orientada a proteger la economía de las clases populares y a dar impulso a las actividades económicas que se consideran prioritarias en nuestro medio, se refleja en la aplicación de diferentes tasas a los actos o actividades objeto del gravamen, según la clasificación que de éstos se hace en la ley.

2.4.1 Tasa Privilegiada del 0%.

Se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres del gravamen, para el consumidor final. Esta modalidad ofrece al contribuyente mayores ventajas que la del régimen de exenciones por que tiene la oportunidad de recuperar y obtener devolución del IVA que se le hubiera trasladado por otros contribuyentes o el que hubiera pagado en importaciones, según se precisa en el párrafo siguiente.

La ley señala que los actos o actividades a los que se aplica la tasa del 0% producen los mismos efectos legales que aquellos por los que se debe pagar el impuesto. Esto significa que por las operaciones sujetas a la tasa del 0%, que no causan IVA, procede el acreditamiento del IVA trasladado y del pagado en importaciones como si se tratase de actos o actividades gravadas con tasas del 10% y 15%. En cambio por los actos o actividades exentos no procede tal acreditamiento.

Los actos o actividades sujetos a tasa 0% genéricamente se pueden enunciar como sigue:

- La exportación de toda clase de bienes y algunos servicios.
- Actividades agropecuarias, pesqueras y silvícolas.
- Enajenación de maquinaria para usos agropecuarios y de embarcaciones pesqueras.

- Enajenación de productos destinados a la alimentación.
- Enajenación de medicinas de patente.
- Prestación de servicios que se destinen a actividades agropecuarias y pesqueras.
- Uso o goce temporal de maquinaria y equipo en actividades agropecuarias y pesqueras.

2.4.2 Tasa general del 10% en región fronteriza. (LIVA 2)

Esta tasa es aplicable a los actos o actividades que se realicen por residentes en la región fronteriza, y que conforme al artículo 1o. de la Ley son gravados con la tasa del 15% en el territorio nacional. La tasa del 10% se aplica siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

En importaciones la tasa del 10% es aplicable siempre que los bienes o servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Se considera como 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 que se describe en el artículo 2o.de la Ley.

La aplicación de esta tasa general reducida equiparable a las que rigen en países vecinos, tiene por objeto dar competitividad a los productos y servicios nacionales frente a los del extranjero. Si se mantuviera en región fronteriza la tasa general del 15% aplicable en el interior del país, el consumidor de esa región se inclinaría por hacer sus adquisiciones en el extranjero, en detrimento de los proveedores nacionales de bienes y servicios que concurren a ese mercado.

Por excepción la enajenación de bienes inmuebles ubicados en región fronteriza causa el IVA a la tasa 15%, por tratarse de actos, que no son objeto de competencia internacional.

2.4.3 Tasa General del 15% en el Interior del País.

Es la que se aplica a la casi totalidad de actos o actividades que se realizan en México con excepción de la región fronteriza. Aunque no se especifican en la Ley, por exclusión debe considerarse que en esta clasificación quedan todos aquellos actos o actividades a los que no se aplican la tasa del 0%, y los que se encuentran exentos, que son objeto de una descripción detallada y estricta en la Ley.

2.4.4 Exenciones.

Para cada uno de los conceptos en que se agrupan los actos o actividades objeto del IVA: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y

uso o goce temporal de bienes, se establecen exenciones, que se supone tienen como finalidad evitar el impacto del gravamen al consumidor final. Sin embargo este objetivo generalmente no se logra, según se demuestra en los párrafos que siguen.

En la Ley del IVA se establece que por los actos o actividades exentos el contribuyente no puede acreditar el IVA que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones o él hubiese pagado en sus importaciones, a diferencia que sobre el particular se observa en el régimen de tasa 0%. Por tanto el contribuyente tiene que absorber esas partidas y considerarlas dentro de sus costos de operación, esto es así porque al no haber acreditamiento no hay recuperación posible.

Si bien es cierto que en operaciones exentas el consumidor final no recibe en forma directa el impacto del gravamen, también es verdad que puede sufrirlo en forma indirecta oculto en el precio, por que el contribuyente exento busca recuperar el IVA cargado en sus costos incluyéndolo en el precio de venta o contraprestaciones que cobra a sus clientes, con lo que se anula el efecto favorable que con la exención busca el fisco para el consumidor.

De lo expuesto anteriormente válidamente se puede concluir que no es ningún privilegio ser sujeto exento del IVA.

**MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO
ACTIVIDADES GRAVADAS A LA TASA
GENERAL DEL 15%**

	IMPUESTO	
	PAGADO EN: OPERACIONES Adquisiciones	CAUSADO SOBRE: Ingresos
Ingresos	<u>120,000</u>	18,000

El impuesto se calcula aplicando a los valores gravables de los actos o actividades objeto del Impuesto, la tasa del 15%.

De la misma manera se procede cuando sea aplicable la tasa del 10% en región fronteriza.

Impuesto acreditable

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 el hubiese pagado con motivo de la importación.

IVA pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios

Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	<u>90,000</u>	<u>13,500</u>

Acreditamiento

El acreditamiento consiste en resta el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores gravables las tasas del impuesto. (10% 15% ó 0%).

13,500

IMPUESTO A PAGAR (DIFERENCIA)

4,500

El mismo efecto se produciría si se aplicara la tasa del 10%

**MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO
ACTIVIDADES AFECTAS A LA TASA
PRIVILEGIADA DEL 0%**

	PAGADO EN: OPERACIONES Adquisiciones	IMPUESTO CAUSADO SOBRE: Ingresos
Ingresos	<u>120,000</u>	0

La aplicación de la tasa del 0% al valor de los actos o actividades sujetos a este régimen, da como resultado que no se cause el impuesto.

Impuesto acreditable

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 el hubiese pagado con motivo de la importación.

IVA pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios

Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	<u>90,000</u>	<u>13,500</u>

Acreditamiento 13,500

El acreditamiento consiste en resta el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores gravables las tasas del impuesto. (10% 15% ó 0%).

SALDO A FAVOR 13,500
(IMPUESTO RECUPERABLE)

**MECANISMO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO
ACTIVIDADES
EXENTAS**

	IMPUESTO	
	PAGADO EN: OPERACIONES	CAUSADO SOBRE: Ingresos
Ingresos	120,000	0

IVA pagado en la adquisición o importación de bienes o servicios

Compras	60,000	9,000
Gastos	10,000	1,500
Inversiones	20,000	3,000
Total	90,000	13,500

Acreditamiento

En actividades exentas no hay derecho a acreditamiento.

0

Impuesto a pagar

Por no haber acreditamiento, el IVA trasladado y pagado en la adquisición de bienes y servicios pasa a formar parte del costo de operación de la empresa.

0

Costo de las operaciones

Adquisición de bienes y servicios	90,000
IVA de las operaciones	13,500
COSTO	103,500
TOTAL	103,500

2.5 MECANISMO DE REGISTRO EN LAS EMPRESAS

2.5.1 SEPARACION CONTABLE DE LAS OPERACIONES

El proveedor de bienes y servicios debe efectuar en su contabilidad la separación de las operaciones que realice por los conceptos que se indican en los puntos siguientes.

De operaciones, Actos o Actividades.(LIVA 32 I, RCFF 26 I)

En registros contables se debe identificar cada operación, acto o actividad y sus características. En materia del IVA deben separarse con toda precisión los actos o actividades según la tasa o tasas que les sean aplicables, así como las exentas de pago de acuerdo con la ley.

De Devoluciones, Descuentos y Bonificaciones. (LIVA 7, RCFF 26-VII)

Siendo estos conceptos de ajuste concomitante de las operaciones que según el punto anterior son objetos de separación por tasas del gravamen, deben también contabilizarse separándolas por tasas.

De Actos o Actividades Netos. (LIVA 32-I, RIVA 11 y 14, RCFF 26-I)

Si al total de actos o actividades se deducen las devoluciones, descuentos y bonificaciones, el resultado es el valor neto de las operaciones.

Si los elementos para determinar el valor neto se registran separadamente por tasas del gravamen y exentos, el importe líquido determinado también debe quedar registrado identificándolo con las distintas tasas y exenciones en su caso.

Separación por Tasas. (LIVA 32-I, RCFF 26-I)

Los contribuyentes que realizan actividades afectas a una o más tasas del IVA, o bien que combinan actividades gravadas con exentas, deben contabilizar los actos o actividades netos identificándolos con las distintas tasas incluyendo las actividades liberadas de pago.

Obtención por Separado de los Totales de Operaciones Gravadas y Exentas. (LIVA 4° y RIVA 13, 15)

Los contribuyentes que realizan operaciones combinadas, gravadas y exentas deben obtener por separado el total de las operaciones gravadas con una o varias tasas por una parte, y por la otra el total de las operaciones exentas, clasificándolos como sigue:

- Operaciones gravadas con derecho a acreditamiento.
- Operaciones exentas sin derecho a acreditamiento.

En la separación de operaciones exentas no se incluyen algunos actos o actividades que expresamente señala el artículo 15 del Reglamento de la Ley.

Esta última clasificación se requiere para determinar la parte que del IVA trasladado al contribuyente es acreditable en el mes o en el ejercicio por identificarse con operaciones gravadas

IVA Causado. (LIVA 7, 32-III, RIVA 47 y RCFF 26-I)

El IVA causado normalmente figura en forma expresa y por separado de la operación en el comprobante que se expide por el proveedor de bienes o servicios. En este caso la separación del IVA causado se produce desde que se expide el comprobante de la operación y esta separación se mantiene a través de los registros contables.

El IVA cancelado o restituido al adquirente de bienes y servicios por devoluciones, descuentos o bonificaciones también figura por separado de la operación en la nota de crédito que se expide con tal motivo, separación que también se mantiene a través de los registros contables.

En operaciones con público en general en que el impuesto se incluye en el precio, el IVA causado se separa por el propio contribuyente para efectos de su registro contable, dividiendo el precio entre 1.15 o 1.10, según se trate de operaciones afectas a la tasa 15% en el interior de la república ó 10% en región fronteriza, de cuya operación resulta por una parte la base del gravamen que comparada con el monto total de la operación da como resultado el IVA causado.

Separación por Entidades Federativas. (LIVA 32-I y RIVA 50)

a) Por contribuyentes con establecimientos en dos o más estados

Los contribuyentes que tengan establecimientos en dos o más entidades federativas deberán llevar registro por separado de los actos o actividades realizados en cada entidad federativa con las separaciones que se indican en los 6 incisos anteriores.

b) Actos o actividades a través de comisionistas

El contribuyente (comitente) considerará como propio el establecimiento del comisionista, tratándose de enajenación y uso o goce temporal de bienes muebles, así como prestación de servicios independientes, si en dicho establecimiento se hace la entrega material de los bienes o presta el servicio.

2.5.2 CONTABILIZACION DE LAS OPERACIONES (LIVA 32-I,RIVA 46 Y 50,CFF 28,RCFF 26 Y 27)

Separación de Operaciones en Registros Contables.

Si el contribuyente como proveedor de bienes y servicios ha expedido los comprobantes correspondientes en forma adecuada y como adquirente también de bienes y servicios ha recabado comprobantes con todos los requisitos fiscales, habrá dado el primer paso para facilitar el registro de las operaciones en su contabilidad con las separaciones y formalidades a que obliga la Ley, las cuales procede enumerar ahora en forma concentrada de la manera siguiente:

a) De actos o actividades como proveedor de bienes y servicios.

-Por tasas del gravamen y exentos

-Valor total de actos o actividades

-Devoluciones, descuentos y bonificaciones

-Valor neto de actos o actividades

-IVA causado sobre el valor neto

(*) Actos o actividades gravadas con derecho a acreditamiento

(*) Actos o actividades exentos sin derecho a acreditamiento

b) De IVA trasladado y pagado en importaciones, como adquirente de bienes y servicios

-IVA trasladado por la adquisición de bienes y servicios.

-IVA cancelado o restituido por devoluciones, descuentos o bonificaciones.

-IVA trasladado neto.

-IVA neto pagado en importaciones

(*) IVA acreditable

(*) IVA no acreditable

Las separaciones a que se refieren los conceptos marcados con (*) en los listados anteriores sólo son obligatorias para las empresas que desarrollan actividades combinadas, gravadas y exentas, por los actos o actividades exentas no hay lugar al acreditamiento de IVA trasladado por lo que tales empresas siempre tendrán una porción de IVA trasladado acreditable y otra de no acreditable, pudiendo este último ser deducible o no deducible para efectos del

ISR, dependiendo esto de que la operación que le haya dado origen sea o no deducible.

En consecuencia de lo antes mencionado, las empresas con actividades parcialmente exentas tendrán necesidad de efectuar también por separado, respecto del IVA trasladado, y del pagado en importaciones, el registro de los conceptos siguientes:

- IVA identificado con operaciones gravadas
- IVA identificado con operaciones exentas
- IVA no identificado
- IVA deducible para ISR
- IVA no deducible para ISR

Registro Diario de Operaciones

Registro de actos o actividades con IVA causado

Las operaciones efectuadas en un día determinado se resumen y registran en contabilidad separando el importe de las mismas y el IVA causado.

El sig. cuadro muestra el registro de operaciones con actividades gravadas y exentas.

MODELOS DE REGISTRO

- Registro de IVA Traslado y Pagado.

En el caso del IVA trasladado al contribuyente y el pagado por éste en importaciones, sólo se requiere registrar el importe del IVA, no así el de la operación que le dio origen, ya que ésta figura en contabilidad como compra, gasto o inversión, cuyo importe sólo tiene trascendencia para efectos de su deducción en impuesto sobre la renta.

Sin embargo el hecho de que una partida sea o no deducible para ISR tiene repercusión en el régimen del IVA, por que:

- Sólo es acreditable el IVA que corresponda a erogaciones deducibles para ISR.
- No es acreditable el IVA que corresponda a erogaciones no deducibles.
- El IVA no acreditable correspondiente a erogaciones no deducibles, tampoco es deducible.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que tratándose del registro de IVA trasladado, uno es el esquema que corresponde a las empresas que sólo realizan actividades afectas a las diferentes tasas del IVA, y otro el que corresponde a las empresas con actividades combinadas, gravadas y exentas, en que marginalmente debe hacerse el desglose del IVA trasladado acreditable.

- Empresas con actividades gravadas o afectas a tasa 0%.

La contabilización del IVA trasladado y pagado en importaciones en un día determinado, se reflejaría de la sig. manera:

Registro por Separado de las Operaciones por cada Entidad Federativa. (RIVA 50)

Los contribuyentes que tengan establecimientos en dos o más entidades federativas, registrarán en su contabilidad por cada entidad federativa, las operaciones con IVA causado.

Registro Mensual.

La acumulación de los registros diarios arrojan al terminar el mes la información para determinar por una parte el IVA causado y por la otra el IVA trasladado y pagado en importaciones, elementos que se requieren para efectuar la liquidación del IVA en el pago provisional mensual.

Procedimientos de Registro.

Según el artículo 26 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán llevar los sistemas y registros contables mediante los instrumentos, recursos y sistemas que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero cumpliendo siempre con los requisitos que dispongan las leyes fiscales.

En el artículo 27 del propio dispositivo legal se dice que en el procedimiento de registro se podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico. Veamos de qué manera nuestro esquema para el registro diario de operaciones pueden servir de matriz para cualquiera de esos sistemas.

a) Sistema de registro electrónico

-Esquemas del programa.

En las empresas que manejan su contabilidad mediante sistemas de registro electrónico, los esquemas para el registro y separación de operaciones planteados, pueden servir de base para hacer el programa correspondiente integrado al sistema contable o independiente de él, por el que se procesen los datos de las operaciones a partir de los documentos fuente con los requisitos que establece la Ley.

Listados de información.

Por ese medio se obtienen listados con la información necesaria para practicar las liquidaciones mensuales y anuales del IVA, por los conceptos siguientes.

-De actos o actividades como proveedor de bienes y servicios

Por tasas del gravamen y exentos

Valor total de actos o actividades

Devoluciones, descuentos y bonificaciones.

Valor neto de actos o actividades

IVA causado sobre valor neto

Actos o actividades gravados con derecho a acreditamiento

Actos o actividades exentos sin derecho a acreditamiento

-De IVA trasladado y pagado en importaciones, como adquirente de bienes o servicios.

IVA trasladado por adquisición de bienes o servicios.

IVA cancelado o restituido por devoluciones, descuentos o bonificaciones.

IVA trasladado neto.

IVA neto pagado en importaciones.

IVA acreditable.

IVA no acreditable.

-De IVA trasladado a empresas parcialmente exentas.

Identificado con operaciones gravadas.

Identificado con operaciones exentas.

No identificado

Deducible para ISR

No deducible para ISR

b) Sistema de registro manual

-Procedimiento de control al margen de la contabilidad.

En las empresas en que el manejo del IVA se complica por tener operaciones sujetas a diferentes tasas o bien por que realizan operaciones gravadas y exentas, y más aún por que operan varios establecimientos en una entidad federativa o en varias entidades de la República, suele manejarse un sistema de control de operaciones e impuesto al margen de la contabilidad tradicional, basado en un reporte diario que permite tener información verificada y comprobada diariamente por cada establecimiento de una empresa. La

información se registra día por día y se acumula y concentra cada mes en un registro especial, la correspondiente a todos los establecimientos de una misma entidad federativa.

De esta manera se conocen, por entidad federativa, los datos para practicar las liquidaciones mensual y anual del impuesto.

Las empresas que operan establecimientos en diferentes entidades de la República incluyendo franjas fronterizas y zonas libres, solucionan de esta manera el problema que les representa concentrar en su domicilio fiscal operaciones sujetas a diversos tratamientos.

ELEMENTOS

El procedimiento en términos generales opera con los elementos siguientes:

Reporte diario de IVA causado.

Reporte diario de IVA trasladado y pagado.

Registro especial de operaciones e impuestos.

PROCEDIMIENTOS

Se controlan las operaciones con los comprobantes y separación de operaciones que establece la Ley.

Se produce un reporte diario de IVA causado y otro del IVA trasladado y pagado, con base en la documentación expedida o recabada.

Se maneja un registro de operaciones con IVA causado y otro de IVA trasladado y pagado, en que se vacían los reportes.

Se maneja un registro por cada entidad federativa de todos los establecimientos ubicados en una misma entidad.

Se concentra y resume la información en la administración principal de la empresa, para elaborar el pago provisional mensual y la declaración anual.

Se efectúa la conciliación de los datos del registro especial con registros contables.

Se efectúan correcciones y ajustes a más tardar al cierre del ejercicio fiscal.

RESULTADOS

La información para formular el pago provisional mensual del impuesto se obtiene del registro especial con toda oportunidad, independientemente del estado que guarde la contabilidad.

Los reportes y registros arrojan la información necesaria para facilitar a las empresas, por complicada que sea su operación, la determinación del IVA acreditable mensualmente según los artículos 12 y 13 del Reglamento.

Al término del ejercicio se habrá efectuado oportunamente la comprobación de los datos para formular la declaración anual del IVA.

-Registro en cuentas de mayor específicas. (Con las subcuentas necesarias)

El registro a través de las cuentas de mayor específicas para cumplir con las obligaciones que respecto de la separación de operaciones señala la Ley, debe complementarse tomando en cuenta lo siguiente:

1) Utilizar cuentas o subcuentas específicas para registrar el valor de los actos o actividades gravados a la tasa del 15% (10% en región fronteriza) o afectos a la tasa del 0%, así como los exentos.

2) Utilizar cuentas o subcuentas específicas para registrar las devoluciones, descuentos y bonificaciones que se otorguen en relación con los actos o actividades.

Para evitar la duplicidad de cuentas y subcuentas con las que se utilizan normalmente en los sistemas de contabilidad, se acostumbra que las operaciones que normalmente lleva acabo la empresa se manejen contablemente con el detalle necesario para que cada concepto se identifique con la tasa que le sea aplicable o con el régimen de exentos en su caso. De esta manera se evita llevar un doble registro, uno para fines contables y otro para fines fiscales, y en los mismos registros contables tradicionales se identifican los actos o actividades con las separaciones por tasas que pide la Ley.

3) Registrar en cuenta o subcuenta específica el IVA causado a la tasa del 15% (10% en región fronteriza).

4) Registrar en cuentas o subcuentas específicas el IVA trasladado, así como el pagado en importaciones.

5) Registrar en cuentas y subcuentas específicas el desglose del IVA trasladado y pagado en importaciones, que las empresas con actividades combinadas, gravadas y exentas, deben hacer para determinar el IVA acreditable.

A continuación se describen las cuentas que podrían utilizarse, agrupándolas en dos grandes sectores en que se han clasificado las empresas a saber:

- Empresas con actividades gravadas.
- Empresas con actividades combinadas, gravadas y exentas.

A. EMPRESAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS

CUENTA: IVA CAUSADO (cuenta de pasivo de naturaleza acreedora)

Subcuentas : IVA causado al 15%.

Se abona:

Por el IVA causado a la tasa del 15% sobre el valor neto de las operaciones efectuadas por la empresa.

Se carga:

Por la aplicación del IVA acreditable que se determine con motivo del pago provisional mensual del impuesto, hasta por el importe del IVA causado.

CUENTA: IVA TRASLADADO ACREDITABLE (cuenta de activo de naturaleza deudora)

Se carga:

Por el importe del IVA que se hubiera trasladado a la empresa en sus compras, gastos e inversiones deducibles para efectos del ISR.

Se abona:

Por la aplicación del IVA acreditable que se determine con motivo del pago provisional mensual del impuesto, hasta por el importe del IVA causado.

Por el importe de saldos a favor resultantes en declaraciones, que se compensen contra el propio IVA causado o se devuelvan por la autoridad fiscal.

CUENTA: IVA PAGADO EN IMPORTACIONES, ACREDITABLE (cuenta de activo de naturaleza deudora)

Se carga:

Por el importe del IVA que se hubiera pagado por la empresa por la importación de bienes o servicios, correspondientes a compras, gastos e inversiones deducibles para efectos del ISR.

Se abona:

Por la aplicación del IVA acreditable que se determine con motivo del pago provisional mensual del impuesto, hasta por el importe del IVA causado.

Por el importe de saldos a favor resultantes en declaraciones, que se compensen contra el propio IVA causado o contra otras contribuciones, o se devuelvan por la autoridad fiscal.

CUENTA: IVA A CARGO DE LA EMPRESA (cuenta de resultados de naturaleza deudora)

Subcuentas: IVA trasladado sin requisitos. No deducible

ESTA TEXTO NO DEBE
SALIR DE LA DECUOTEC

B. EMPRESAS CON ACTIVIDADES COMBINADAS, GRAVADAS Y EXENTAS

CUENTA: IVA CAUSADO (cuenta de pasivo de naturaleza acreedora)

Subcuentas: IVA causado al 15%.

Se abona:

Por el IVA causado a la tasa del 15% sobre el valor neto de las operaciones efectuadas por la empresa.

Se carga:

Por la aplicación del IVA acreditable que se determine con motivo del pago provisional mensual del impuesto, hasta por el importe del IVA causado.

CUENTA: IVA TRASLADADO (cuenta de activo de naturaleza deudora)

Subcuentas: Identificado con operaciones gravadas

Identificado con operaciones exentas

No identificado

Se carga:

Por el importe del IVA que se hubiera trasladado a la empresa en sus compras, gastos e inversiones deducibles para efectos de ISR.

Se abona:

Por la aplicación del IVA trasladado al determinarse el IVA acreditable y no acreditable en papeles de trabajo, previamente al pago provisional mensual del impuesto.

CUENTA: IVA PAGADO EN IMPORTACIONES (cuenta de activo de naturaleza deudora)

Subcuentas: Identificado con operaciones gravadas

Identificado con operaciones exentas

No identificado

Se carga:

Por el importe del IVA que se hubiera pagado por la empresa por la importación de bienes o servicios, correspondientes a compras, gastos e inversiones deducibles para efectos de ISR.

Se abona:

Por la aplicación del IVA trasladado al determinarse el IVA acreditable y no acreditable en papeles de trabajo, previamente al pago provisional mensual del impuesto.

CUENTA: IVA ACREDITABLE (cuenta transitoria)

Subcuentas: Identificado con operaciones gravadas.

Proporción acreditable del IVA no identificado.

Se carga:

Por la aplicación del IVA trasladado al determinar el IVA acreditable en papeles de trabajo, previamente al pago provisional mensual del impuesto.

Se abona:

Por la aplicación del IVA acreditable que se determine con motivo del pago provisional mensual del impuesto, hasta por el importe del IVA causado.

Por el importe de saldos a favor resultantes en pagos provisionales que se compensen contra el propio IVA causado o contra otras contribuciones, o se devuelvan por la autoridad fiscal.

CUENTA: IVA A CARGO DE LA EMPRESA (cuenta de resultados de naturaleza deudora)

Subcuentas: IVA identificado con operaciones exentas, deducible.

Proporción no acreditable del IVA no identificado, deducible.

IVA trasladado sin requisitos, no deducible.

CUENTAS DE ORDEN:

En cuentas de orden se registraría como información marginal la separación de operaciones efectuadas por la empresa para obtener la base de prorrateo del IVA no identificado, bajo los siguientes rubros:

ACTIVIDADES GRAVADAS CON DERECHO A ACREDITAMIENTO.

ACTIVIDADES EXENTAS SIN DERECHO A ACREDITAMIENTO.

NOTA : Cada empresa según su situación particular debe establecer las cuentas y subcuentas que procedan, simplificando al máximo los mecanismos de registro, pero cumpliendo siempre con las obligaciones que señala la Ley respecto de la separación de operaciones. En algunos casos la obligación puede ser satisfecha mediante la elaboración de papeles de trabajo que pueden conservarse a disposición de las autoridades fiscales.

CAPITULO III

PERDIDA INFLACIONARIA DE LAS CUENTAS POR COBRAR

3.1 CUENTAS POR COBRAR Y SU PERDIDA INFLACIONARIA.

La inflación provoca cambios en la unidad que medimos los valores económicos, por lo tanto cambia el monto o cifra con que este valor se expresa. Por contra los bienes y obligaciones de naturaleza monetaria (representados por dinero, derecho a recibir una cantidad de dinero, y obligaciones que se liberan mediante la entrega de una cierta cantidad de dinero) no cambia en monto con la inflación, pero si pierden valor real por que son una representación fiduciaria de la unidad de medida que se está reduciendo de tamaño. Es decir con el transcurso del tiempo las cuentas por cobrar sufren el efecto directo de la inflación, por lo que estas pierden valor real con respecto al monto original de las mismas. A este efecto lo definimos como: "PERDIDA INFLACIONARIA DE LAS CUENTAS POR COBRAR".

3.1.1 CONCEPTO DE CUENTAS POR COBRAR

De acuerdo al Boletín C-3 Cuentas por cobrar emitido por el Colegio de Contadores Públicos de México.

Las cuentas por cobrar representan derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo.

3.2 CUENTAS POR COBRAR Y SU CLASIFICACION.

Considerando su disponibilidad, las cuentas por cobrar pueden ser clasificadas como de exigencia inmediata o a corto plazo, y a largo plazo.

Se consideran como cuentas por cobrar a corto plazo, aquellas cuya disponibilidad es inmediata dentro de un plazo no mayor de un año posterior a la fecha del balance, con excepción de aquellos casos en que el ciclo normal de operaciones exceda de este periodo, debiendo en este caso hacerse la revelación correspondiente en el cuerpo del balance general o en una nota a los estados financieros:

Las cuentas por cobrar a corto plazo, deben presentarse en el balance general como activo circulante inmediatamente después del efectivo y de las inversiones en valores negociables. La cantidad a vencer a más de un año o del ciclo normal de las operaciones deberá presentarse fuera del activo circulante.

Atendiendo a su origen se pueden formar dos grupos de cuentas por cobrar.

- a) A cargo de clientes
- b) A cargo de otros deudores

Dentro del primer grupo se deben presentar los documentos y cuentas a cargo de clientes de la entidad, derivados de la venta de mercancías o prestación de servicios, que representen la actividad normal de la misma.

En el caso de servicios, los derechos devengados deben presentarse como cuentas por cobrar aún cuando no estuvieren facturados a la fecha de cierre de operaciones de la entidad.

En el segundo grupo, deberán mostrarse las cuentas y documentos por cobrar a cargo de otros deudores, agrupándolas por concepto y de acuerdo con su importancia.

Estas cuentas se originan por transacciones distintas a aquellas para las cuales fue constituida la entidad tales como: préstamos a accionistas y a funcionarios y empleados, reclamaciones, ventas de activo fijo, impuestos pagados en exceso, etc. Si los montos involucrados no son de importancia, pueden mostrarse como otras cuentas por cobrar.

Las cuentas a cargo de compañías tenedoras, subsidiarias, afiliadas y asociadas deben presentarse en renglón por separado dentro del grupo cuentas por cobrar, debido a que frecuentemente tienen características especiales en cuanto a su exigibilidad. Si se considera que estas cuentas no son exigibles de inmediato y que sus saldos más bien tienen el carácter de inversiones por parte de la entidad, deberán clasificarse en capítulo especial del activo no circulante.

Los saldos acreedores en las cuentas por cobrar, deben reclasificarse como cuentas por pagar, si su importancia relativa lo amerita.

Los intereses devengados, así como los costos, y gastos incurridos reembolsables que se deriven de las operaciones que dieron origen a las cuentas por cobrar, deben considerarse como parte de las mismas.

Los intereses por cobrar no devengados que hayan sido incluidos formando parte de las cuentas por cobrar, deben presentarse deduciéndose del saldo de la cuenta en la que fueron cargados.

Cuando el saldo en cuentas por cobrar de una entidad, incluya partidas importantes a cargo de una sola persona física o moral, su importe deberá mostrarse por separado dentro del rubro genérico cuentas por cobrar o en su defecto, revelarse a través de una nota a los estados financieros.

Cuando existan cuentas por cobrar y por pagar a la misma persona física o moral, deberán, cuando sea aplicable, compensarse para efectos de presentación en el balance general, mostrando el saldo resultante como activo o pasivo según corresponda.

Las estimaciones para cuentas incobrables, descuentos, bonificaciones, etc. deben ser mostradas en el balance general como deducciones a las cuentas por cobrar. En caso de que se presente el saldo neto, debe mencionarse en nota a los estados financieros el importe de la estimación efectuada.

Debe quedar claramente establecido en el balance general, o en las notas a los estados financieros, la situación de las cuentas por cobrar con respecto a gravámenes de cualquier tipo que recaigan sobre ellas, restricciones que tengan por estar condicionada su recuperabilidad a terminación de obras, prestación de servicios, etc.

Cuando existan cuentas y documentos por cobrar en moneda extranjera deberá revelarse este hecho en el cuerpo del balance general o en una nota a los estados financieros.

Tratándose de cuentas por cobrar a largo plazo deberán indicarse los vencimientos y tasas de interés, en su caso.

Deberá revelarse el monto del pasivo contingente para la entidad, por documentos y cuentas por cobrar vendidos o descontados con responsabilidad para la entidad.

Los saldos a cargo de propietarios, accionistas o socios de una entidad, que representen capital suscrito no exhibido, no deberán incluirse dentro del rubro de cuentas por cobrar.

3.3 CUENTAS A LAS QUE SE LES PUEDE DETERMINAR PERDIDA INFLACIONARIA.

De los créditos (activos):

Para los efectos de la fracción III del artículo 7oB. de la L.I.S.R., se consideran créditos (activos) los siguientes:

- Las inversiones en títulos de crédito.
- Los que adquieran las empresas de factoraje financiero.
- Las inversiones en acciones de sociedad de inversión de renta fija y en operaciones financieras derivadas de deuda.
- Las cuentas y documentos por cobrar.

No se consideran créditos los siguientes:

- Las acciones.
- Los certificados de participación no amortizables.
- Los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes.
- Las cuentas y documentos por cobrar que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista a plazo menor de un mes, se considera que son a plazo mayor de un mes si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquel en que se concertó el crédito.
- Las que sean a cargo de socios o accionistas que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes y servicios.

- A cargo de funcionarios y empleados, así como de los préstamos a terceros a que se refiere la fracción VII del artículo 24 de la Ley del ISR.
- Los pagos provisionales de impuestos y los saldos a favor de contribuciones, así como estímulos fiscales.
- Enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción prevista en el art. 16 de la L.I.S.R., de acumular como ingreso el cobrado en el ejercicio, excepto los derivados de los contratos de arrendamiento financiero.
- Cualquier cuenta o documento por cobrar cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso.
- El efectivo en caja.
- Los títulos valor que se puedan ajustar en los términos del artículo 18 de la L.I.S.R.
- Los anticipos a proveedores, excepto cuando habiéndose pagado un anticipo no exista precio o contraprestación pactada.

3.4 EFECTOS FISCALES.

COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS (ACTIVOS). E INTERESES DEVENGADOS A FAVOR, PARA DETERMINAR PERDIDA INFLACIONARIA O INTERES ACUMULABLE.

De conformidad con el artículo 7o - B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales

determinarán por cada uno de los meses del ejercicio los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria acumulables o deducibles, como a continuación se señala:

I. De los intereses a favor, en los términos del artículo 7o - A de esta ley devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos, inclusive los que generen intereses. El resultado será el interés acumulable.

En el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor, el resultado será la **pérdida inflacionaria deducible**. Cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del componente inflacionario de dichos créditos será la pérdida inflacionaria deducible.

II. De los intereses a cargo, en los términos del artículo 7o.- A de esta ley se restará el componente inflacionario de la totalidad de las deudas, inclusive las que no generen intereses el resultado será el interés deducible.

Cuando el componente inflacionario de las deudas sea superior a los intereses devengados a cargo el resultado será la ganancia inflacionaria acumulable. Cuando las deudas no generen intereses a cargo, el importe del componente inflacionario de dichas deudas será la ganancia inflacionaria acumulable.

III. El componente inflacionario de los créditos o deudas se calculará multiplicando el factor de ajuste mensual por la suma del saldo promedio mensual de los créditos o deudas, contratados con el sistema financiero o colocados con su intermediación y el saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas.

Para los efectos del párrafo anterior, el saldo promedio mensual de los créditos o deudas contratados con el sistema financiero será la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el número de días que comprenda dicho mes. El saldo promedio de los demás créditos o deudas será la suma del saldo al inicio del mes y el saldo al final del mismo, dividida entre 2. No se incluirán en el cálculo del saldo promedio los intereses que se devenguen en el mes.

Para calcular el componente inflacionario de los créditos o deudas en moneda extranjera se valuarán a la paridad existente el primer día del mes.

Para los efectos de esta fracción, se entenderá que el sistema financiero 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 objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero.

3.5 FORMAS DE PRESENTACION

DE LOS INTERESES Y LA GANANCIA O PERDIDA INFLACIONARIA

ACUMULABLES O DEDUCIBLES.

Interés devengado a favor en cada uno de los meses.

- (-) Componente inflacionario del total de créditos (activos), incluso los que no generen intereses.
-

(=) **Interés acumulable**

Cuando el interés devengado a favor es mayor que el componente inflacionario.

Interés devengado a favor en cada uno de los meses.

- (-) Componente inflacionario del total de créditos (activos), incluso los que no generen intereses.
-

(=) **Pérdida inflacionaria deducible**

Cuando el componente inflacionario es mayor que el interés devengado.

Interés devengado a cargo en cada uno de los meses.

- (-) Componente inflacionario del total de las deudas (pasivos), incluso los que no generen intereses.
-

(=) Interés deducible

Cuando el interés devengado a cargo es mayor que el componente inflacionario.

Interés devengado a cargo en cada uno de los meses.

- (-) Componente inflacionario del total de las deudas (pasivos), incluso los que no generen intereses.
-

(=) Ganancia inflacionaria acumulable

Cuando el componente inflacionario es mayor que el interés devengado.

**DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS (ACTIVOS) O
DEUDAS (PASIVOS).**

Saldo promedio mensual de créditos o deudas.

(x) Factor de ajuste mensual.

(=) Componente inflacionario de créditos (activos), o deudas (pasivos)

Saldo inicial.

(+) Saldo final.

Resultado/2

(=) Saldo promedio mensual de créditos o deudas

Suma de saldos diarios del mes.

(÷) Número de días del mes.

**(=) Saldo promedio mensual de créditos o deudas con el sistema
financiero.**

I.N.P.C. del mes

I.N.P.C. mes anterior

(-) 1

(=) Factor de ajuste mensual

**COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS (ACTIVOS) CONTRATADOS
CON EL SISTEMA FINANCIERO.**

DIA	BANEJEM		
	SALDO DIARIO	SALDO DIARIO	SALDO DIARIO
	FEBRERO	ABRIL	OCTUBRE
1	2,850	3,225	5,624
2	3,225	4,860	3,218
3	5,640	5,347	2,644
4	2,500	2,223	3,617
5	3,600	7,560	2,844
6	3,125	4,475	1,641
7	2,854	8,840	3,617
8	5,318	7,028	2,800
9	4,622	3,175	3,527
10	6,531	4,142	2,644
11	7,504	2,961	3,527
12	5,656	3,346	2,684
13	5,474	2,860	2,624
14	7,143	3,957	3,521
15	4,567	4,002	4,624
16	6,576	3,562	2,628
17	3,122	2,747	7,524
18	1,124	7,036	5,322
19	2,854	8,587	4,621
20	3,625	2,628	2,818
21	2,623	7,367	3,624
22	7,528	3,642	2,818
23	8,423	7,555	3,821
24	9,621	2,756	2,621
25	6,523	3,844	1,524
26	8,218	2,765	754
27	6,421	5,270	8,327
28	7,516	2,503	2,518
29		9,821	6,521
30		7,524	2,850
31			4,210
SUMA DESALDOS DIARIOS	144,783	145,608	111,657
(+)Dias del mes	28	30	31
(=)SALDO PROMEDIO	5,171	4,854	3,602

COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS DEMAS CREDITOS (ACTIVOS)

MES	CLIENTES		SUMA	(+) 2
	SALDO INICIAL	SALDO FINAL		
ENERO	111,509	214,066	325,575	162,788
FEBRERO	214,066	117,552	331,618	165,809
MARZO	117,552	326,676	444,228	222,114
ABRIL	326,676	516,867	843,543	421,772
MAYO	516,867	413,133	930,000	465,000
JUNIO	413,133	510,558	923,691	461,846
JULIO	510,558	463,724	974,282	487,141
AGOSTO	463,724	580,757	1,044,481	522,241
SEPTIEMBRE	580,757	412,057	992,814	496,407
OCTUBRE	412,057	171,516	583,573	291,787
NOVIEMBRE	171,516	634,427	805,943	402,972
DICIEMBRE	634,427	615,687	1,250,114	625,057
SUMA DE PROMEDIOS MENSUAL				4,724,931

CALCULO DEL PROMEDIO DE LAS DEUDAS EN DOLARES NOV. 1997

	IMPORTE EN DOLARES	T.C. AL PRIMER DÍA DEL MES	MONEDA NACIONAL	
		01/11/97		
SALDO INICIAL	150,000	8.3433	1,251,495	
SALDO FINAL	120,000	8.3433	1,001,196	2,252,691
				(+) 2
				(=)
		PROMEDIO MENSUAL		1,126,346

**CALCULO DE INTERESES DEVENGADOS A FAVOR Y/O A CARGO DERIVADO
DE UTILIDAD CAMBIARIA Y/O PERDIDA CAMBIARIA.**

FECHA DE CONCERTACION	IMPORTE EN DOLARES	T.C. A LA FECHA DE CONCERTACION	IMPORTE EN M.N. A LA FECHA DE CONCERTACION	T.C. AL 30/11/97	IMPORTE EN M.N. AL 30/11/97	UTILIDAD CAMBIARIA INT. DEV. A FAVOR	PERDIDA CAMBIARIA INT. DEV A CARGO
07/11/97	150,000	8.1659	1,224,885	8.2165	1,232,475		7,590
18/11/97	120,000	8.3275	999,300	8.2165	985,980	13,320	
TOTAL	270,000		2,224,185		2,218,455	13,320	7,590

CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LAS DEUDAS (PASIVOS) Y DETERMINACION DE LA GANANCIA INFLACIONARIA ACUMULABLE Y/O EL INTERES DEDUCIBLE POR EL EJERCICIO 1997.

MES	PROMEDIO DE LAS DEUDAS	MESES	FACTOR I.N.P.C.(-)	FACTOR DE AJUSTE MENSUAL	COMPONENTE INFLAC. DE LAS DEUDAS (PASIVOS)	INTERESES DEVENGADOS A CARGO	GANANCIA INFLAC. ACUMULABLE	INTERES DEDUCIBLE
ENERO	1,325,014	Ene-97	205.541	0.0257	34,073	2,300	31,773	0
		Dic-96	200.388					
FEBRERO	527,500	Feb-97	208.995	0.0168	8,864	2,635	6,229	0
		Ene-97	205.541					
MARZO	1,523,500	Mar-97	211.596	0.0124	18,960	6,421	12,539	0
		Feb-97	208.995					
ABRIL	457,100	Abr-97	213.882	0.0108	4,938	5,322	0	384
		Mar-97	211.596					
MAYO	937,500	May-97	215.834	0.0091	8,556	6,524	2,032	0
		Abr-97	213.882					
JUNIO	808,300	Jun-97	217.749	0.0089	7,172	7,283	0	111
		May-97	215.834					
JULIO	451,200	Jul-97	219.646	0.0087	3,931	2,644	1,287	0
		Jun-97	217.749					
AGOSTO	575,200	Ago-97	221.599	0.0089	5,114	3,218	1,896	0
		Jul-97	219.646					
SEPTIEMBRE	628,500	Sep-97	224.359	0.0125	7,828	4,327	3,501	0
		Ago-97	221.599					
OCTUBRE	805,200	Oct-97	226.152	0.0080	6,435	2,854	3,581	0
		Sep-97	224.359					
NOVIEMBRE	807,500	Nov-97	228.682	0.0112	9,034	3,527	5,507	0
		Oct-97	226.152					
DICIEMBRE	928,500	Dic-97	231.886	0.0140	13,009	4,327	8,682	0
		Nov-97	228.682					
TOTALES	9,775,014				127,914	51,382	77,027	495

**CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CREDITOS (ACTIVOS)
Y DETERMINACION DE LA PERDIDA INFLACIONARIA DEDUCIBLE Y/O EL
INTERES ACUMULABLE POR EL EJERCICIO.**

MES	PROMEDIO DE LAS DEUDAS	MESES	FACTOR I.N.P.C. (-)1	FACTOR DE AJUSTE MENSUAL	COMPONENTE INFLAC. DE LOS CREDITOS (ACTIVOS)	INTERESES DEVENGADOS A FAVOR	PÉRDIDA INFLAC. DEDUCIBLE	INTERÉS ACUMULABLE
ENERO	644,301	Ene-97	205.541	0.0257	16,568	3,524	13,044	0
		Dic-96	200.388					
FEBRERO	587,350	Feb-97	208.995	0.0168	9,870	2,534	7,336	0
		Ene-97	205.541					
MARZO	988,254	Mar-97	211.596	0.0124	12,299	4,621	7,678	0
		Feb-97	208.995					
ABRIL	314,500	Abr-97	213.882	0.0108	3,398	3,527	0	129
		Mar-97	211.596					
MAYO	845,300	May-97	215.834	0.0091	7,715	6,527	1,188	0
		Abr-97	213.882					
JUNIO	707,301	Jun-97	217.749	0.0089	6,276	2,644	3,632	0
		May-97	215.834					
JULIO	354,300	Jul-97	219.646	0.0087	3,087	4,327	0	1,240
		Jun-97	217.749					
AGOSTO	288,434	Ago-97	221.599	0.0089	2,565	5,521	0	2,956
		Jul-97	219.646					
SEPTIEMBRE	427,500	Sep-97	224.359	0.0125	5,324	2,644	2,680	0
		Ago-97	221.599					
OCTUBRE	688,301	Oct-97	226.152	0.0080	5,501	4,521	980	0
		Sep-97	224.359					
NOVIEMBRE	807,254	Nov-97	228.682	0.0112	9,031	8,321	710	0
		Oct-97	226.152					
DICIEMBRE	844,301	Dic-97	231.886	0.0140	11,829	4,321	7,508	0
		Nov-97	228.682					
TOTALES	7,497,096				93,462	53,032	44,756	4,326

CAPITULO IV

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA CUENTA POR COBRAR PARA DETERMINAR SU PERDIDA INFLACIONARIA.

4.1 FUNDAMENTACION LEGAL

En este punto nos corresponde argumentar los fundamentos legales para considerar el IVA ACREDITABLE como una cuenta o crédito por cobrar, en términos del artículo 7-B, fracción IV, inciso b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, que a la letra dice:

“Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles como sigue:...

IV. Para efectos de la fracción III se consideran créditos los siguientes:...

b) Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las siguientes:”

Con la finalidad del calcular su componente inflacionario para poder deducir su pérdida inflacionaria.

La fracción I del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresamente señala que:

“De los intereses a favor, en los términos del artículo 7-A de esta Ley devengados en cada uno de los meses del ejercicio, se restará el componente inflacionario de la totalidad de los créditos inclusive de los que no generen intereses. El resultado será el interés acumulable.

En el caso de que el componente inflacionario de los créditos sea superior a los intereses devengados a favor, el resultado será la pérdida inflacionaria deducible. Cuando los créditos no generen intereses a favor, el importe del componente inflacionario de dichos créditos será la pérdida inflacionaria deducible.”.

La fracción IV, inciso b) del citado precepto indica que:

“Para efectos de la fracción III (determinación del componente inflacionario), se considerarán créditos los siguientes:

Las inversiones en títulos de crédito, distintos de las acciones...

Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de los siguientes: ...”

Mientras las leyes fiscales especiales no definen los conceptos “crédito” y “cuentas por cobrar”, por tratarse de un termino contable y no jurídico, por lo

que de acuerdo con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación vigente que a la letra dice:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Por lo que del análisis del concepto de IVA ACREDITABLE, el cual surge con motivo de la contraprestación normal de las operaciones, como lo señala textualmente el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“.....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”.

Pues es en esas operaciones de los proveedores del contribuyente le trasladan esta contribución constituyendo así la cuenta denominada IVA ACREDITABLE.

De acuerdo al artículo 4° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado señala expresamente que:

"El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados es esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...".

El Impuesto al Valor Agregado acreditable constituye una cuenta que el contribuyente tiene derecho a acreditar contra el impuesto que él cause.

Se aclara que el Impuesto al Valor Agregado Acreditable corresponde al impuesto que le fue trasladado al contribuyente en el momento que dicho contribuyente lo pago por la adquisición de bienes y servicios.

Procede la aplicación supletoria del derecho federal común.

En sentido Jurídico, crédito indica el derecho subjetivo que deriva de cualquier relación obligatoria y se contrapone al débito o deuda que incumbe al sujeto pasivo de la relación. En otras palabras, crédito es el derecho que tiene el acreedor o sujeto activo de la relación obligatoria de recibir del deudor o sujeto pasivo, la cosa o prestación objeto de la obligación, la cual puede derivar no solamente de un contrato sino de cualquier otra fuente susceptible de crear obligaciones, como lo es la Ley.

Concretamente existe una relación obligatoria entre el fisco y el contribuyente que desde el punto de vista del sujeto activo de la relación, el fisco tiene un

crédito en contra de contribuyente por el Impuesto al Valor Agregado que este último causó y a su vez, el contribuyente tiene un crédito en contra del fisco por un monto equivalente al del Impuesto al Valor Agregado que le fue trasladado por sus proveedores y prestadores de servicios.

Joaquín Escriche en el Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Editora e Impresora Norbajacalifornia, México, 1974, Pág. 70, define al termino acreditar como el “abonar o poner en crédito a alguna persona o cosa”, lo que significa que el acreditamiento implica la existencia de un crédito a favor del contribuyente que se abona a los créditos en su contra y a favor del fisco.

Es claro que el monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente es un crédito que este tiene a cargo del fisco.

El crédito se define jurídicamente como el derecho de una persona llamada acreedor a recibir de otra llamada deudor la prestación a que se encuentra obligado (Rafael de Pina, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1979, pág. 184).

Rafael Rojina Villegas en su obra “Teoría General de las Obligaciones”, Ediciones Encuadernables El Nacional, México 1943, pág.88, señala que el derecho de crédito establece dos facultades en el acreedor: facultad de recibir u obtener y facultad de exigir.

En este caso y conforme a lo dispuesto en los artículos 4º de La Ley del Impuesto al Valor agregado que lo, y 5º de la misma Ley que señala:

”...El pago provisional será la diferencia entre el impuesto al valor 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...”

El monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente constituye una cantidad que se tiene derecho a acreditar contra el impuesto causado, y en caso de que este derecho le sea negado al contribuyente, lo podrá exigir ante los Tribunales competentes.

Más aún, conforme al Boletín de Principios de Contabilidad C-3 de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., la cuenta por Cobrar se define como:

“Los derechos exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier concepto análogo”.

El llamado Impuesto al Valor Agregado acreditable, constituye un impuesto que puede ser acreditado contra el impuesto que traslado por concepto de actos o actividades gravadas propias de la actividad, esto es que se trata de una cantidad respecto a la cual se tiene un derecho, lo que significa que se trata de una CUENTA POR COBRAR.

El acreditamiento previsto en el artículo 4° de La Ley del Impuesto al valor Agregado es equiparable a una compensación que, en los términos del artículo 2185 del Código Civil para el Distrito Federal aplicable en Materia Federal por así permitirlo el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente. Dicha compensación extingue las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

El Impuesto al Valor Agregado acreditable, esto es, un monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado que se hubiere trasladado al contribuyente, constituye una cantidad que podrá ser compensada o recuperada por la empresa a través del llamado acreditamiento previsto en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al valor Agregado, consistente en restar el impuesto acreditable de la cantidad que se obtenga de aplicar a los valores señalados en la Ley la tasa que corresponda.

Es evidente que el monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado trasladado, constituye una suma a favor del contribuyente que incrementa su patrimonio, pues constituye un derecho a acreditar contra el impuesto que él a su vez cause.

No cabe la menor duda que en el caso del llamado Impuesto al valor Agregado acreditable, el contribuyente es titular de un crédito a cargo del fisco, a partir del momento que este contribuyente se lo han trasladado por lo que es evidente

que se trata de UNA CUENTA POR COBRAR, y deja de serlo en el momento que dicho contribuyente realiza el acreditamiento.

El acreditamiento previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado Presupone por un lado que el contribuyente tiene una cuenta por cobrar a cargo del Fisco Federal y por otro lado, que el mismo contribuyente tiene un adeudo con el fisco en virtud del impuesto que él ha causado. Al darse el carácter de acreedor y deudor recíprocos en los mismos sujetos, contribuyente y fisco, se precede en su caso a la extinción de la obligación mediante el llamado acreditamiento, en virtud de la cuenta por cobrar del contribuyente.

Los conceptos de exigibilidad y liquidez son elementos que no afectan la existencia de los créditos, sino que sólo se refieren a la determinación y vencimiento de los mismos.

El hecho de que el crédito consistente en el llamado Impuesto al Valor Agregado acreditable, es decir, en el monto equivalente del Impuesto al Valor agregado que le hubieren trasladado, no constituya un crédito exigible, aunque si líquido, no implica su inexistencia.

Un crédito o deuda es exigible cuando su pago no puede rehusarse conforme a derecho, como lo establece el artículo 2190 del Código Civil. En el caso, de la exigibilidad del crédito se da hasta que el particular al presentar su declaración efectúa el acreditamiento previsto en el artículo 4º de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado, pero antes de que ello ocurra, el monto equivalente del Impuesto al Valor Agregado que le hubiere sido trasladado, es un crédito.

Es indudable que la expresión “cuentas por cobrar” incluye cualquier derecho de crédito cuyo titular sea el contribuyente; de tal manera que al constituir el Impuesto al Valor Agregado acreditable un derecho de crédito a favor el contribuyente debe considerarse como una cuenta por cobrar para efectos del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con los argumentos antes mencionados demostramos que el Impuesto al Valor acreditable constituye un crédito a favor del particular y a cargo del fisco y, si tiene la naturaleza de una cuenta por cobrar que legalmente se considera para efectos del componente inflacionario de los créditos y, por lo tanto, la pérdida inflacionaria que se obtenga al considerar dicho concepto como una cuenta por cobrar, es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, y que después de haber realizado el acreditamiento mediante la declaración respectiva se transforma en un saldo a favor o en un impuesto a cargo.

En el artículo 7-B, fracción IV, inciso b), punto 4 de la Ley del Impuesto Sobre la renta establece:

“Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses del ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, como sigue:...

IV. Para efectos de la fracción III se consideran créditos los siguientes: ...

b.- Las cuentas y documentos por cobrar a excepción de las siguientes: ...

4.- Pagos provisionales de Impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales”.

De lo antes transcrito se obtiene que con excepción de los pagos provisionales de impuestos, los saldos a favor por contribuciones, así como los estímulos fiscales otras cuentas o partidas si formarán parte del componente inflacionario para el efecto de determinar la pérdida o ganancia inflacionaria y, por ende, la deducción o acumulación de ellas, ya que tendrán el carácter de créditos porque así lo dispone la fracción IV y de cuentas por cobrar, característica que les otorga el inciso b); procede por consiguiente examinar y argumentar si el impuesto al valor agregado acreditable se encuentra en alguno de los casos de excepción a que alude el punto 4, de referencia.

ESTIMULOS FISCALES.

Procedemos a desestimar que el Impuesto al Valor Agregado acreditable tenga el carácter de estímulo fiscal, pues resulta claro que no tiene naturaleza jurídica, ya que siendo la finalidad del estímulo la acción que tiende a excitar la ejecución de un acto, actividad o conducta por medio de un incentivo es claro que el impuesto no tiene ese objetivo, pues a través del acreditamiento se genera un derecho otorgado por la Ley para compensar u obtener en devolución las cantidades que en exceso le hubieran sido trasladadas con motivo de las operaciones del impuesto.

PAGOS PROVISIONALES.

El artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que a la letra indica:

“El Impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el Impuesto Sobre la Renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas que venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.

Las sociedades escindidas efectuarán los pagos provisionales...

El Pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período por los que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio..... Los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les solicite, en las declaraciones del impuesto sobre la renta.....”.

De tal suerte el acreditamiento consiste en una resta o compensación, es decir un derecho del contribuyente que determina al momento de estimarse el pago mensual del Impuesto al Valor Agregado y, por ello, el impuesto que le trasladaron y que es acreditable, puede ser restado del saldo a pagar en la declaración del mes de que se trata, aún más de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º. En su penúltimo párrafo de la Ley en comento, establece que “El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubiera trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley.”.

El impuesto que le hubieran trasladado, corresponde al cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen, gocen temporalmente y, en su caso, reciban los servicios por un monto equivalente al establecido en la Ley.

De tal suerte que en el caso, opera una compensación para el pago del Impuesto al Valor Agregado en el momento en que se presenta la declaración

del pago provisional del mismo, entre el Impuesto al Valor Agregado causado por el contribuyente y el impuesto que tenga a favor, que viene a ser el monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado y del propio impuesto pagado por el contribuyente.

En estas condiciones, si el impuesto acreditable puede ser disminuido del Impuesto al Valor Agregado causado efectivamente por el contribuyente, éste tiene un crédito por dicho importe, ya que la Ley del Impuesto mencionado prevé la compensación de ambos conceptos es decir, del Impuesto al Valor Agregado acreditable con el impuesto causado por el contribuyente, lo que evidencia que la cantidad por acreditar es un crédito a favor del contribuyente, y nos hace llegar a la conclusión de que el Impuesto al Valor Agregado acreditable es una cuenta por cobrar del contribuyente de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7-B, fracciones III y IV, inciso b) y debe tomarse en consideración como crédito para efectos del cálculo del componente inflacionario.

De lo anterior puede concluirse que el impuesto acreditable no tiene el carácter de pago provisional, ya que éste está constituido como un anticipo a cuenta del impuesto que efectivamente se cause, tiene un procedimiento y términos distintos al acreditamiento, su base lo constituye la diferencia entre el impuesto que corresponde al total de actividades realizadas en el mes de calendario anterior al en que se debe cubrir; por su parte el impuesto acreditable es el resultado de las cantidades trasladadas a un sujeto diverso del contribuyente.

normalmente el beneficiario del servicio o adquirente del bien, el procedimiento es diverso al del pago provisional.

El pago provisional implica el entero efectivo que se hace a la autoridad fiscal a cuenta de un impuesto final que será determinado con posterioridad, por lo cual no abarca al concepto de Impuesto al Valor Agregado acreditable.

Efectivamente, el impuesto al Valor Agregado acreditable no es un pago provisional de los impuestos, solo es un elemento para determinar el pago provisional, pero no implica el pago en sí mismo.

No olvidemos que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto clasificado como indirecto pues además de recaer sobre hechos ciertos, reales, como la enajenación, la prestación de servicios, etc., tiene la característica de que en ellos se presenta el fenómeno de repercusión.

Recordemos que la repercusión se verifica en tres fases, a saber:

Percusión

Traslación

Incidencia

La percusión implica la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo que realiza la hipótesis prevista por la Ley Fiscal generadora del crédito fiscal.

Traslación implica el traspaso de la carga a otra persona

Incidencia es la caída o impacto económico sobre la persona que proporcionará al contribuyente el importe necesario para que éste cumpla con su obligación de tributar.

El monto equivalente al gravamen que se traslada al contribuyente, no es para éste, un impuesto sino una carga, pues el sujeto trasladado e incidido, no es con relación a la operación, actividad o hecho de que se trate, sujeto pasivo, sino lo que la doctrina denomina sujeto económico.

Por consiguiente el Impuesto al Valor Agregado acreditable no tiene el carácter de pago provisional, ya que éste está constituido como un anticipo a cuenta del impuesto que efectivamente se cause, tiene un procedimiento y término distintos al acreditamiento, su base lo constituye la diferencia entre el impuesto que corresponde al total de actividades realizadas en el mes de calendario anterior al en que se debe cubrir por su parte el impuesto acreditable es el resultado de las cantidades trasladadas a un sujeto diverso del contribuyente normalmente beneficiario del servicio o adquirente del bien.

El procedimiento y término para obtener el acreditamiento es diverso al del pago provisional, la cantidad compensada con el impuesto al valor agregado a su cargo en los meses siguientes, hasta agotar el saldo a favor, o solicitar la devolución del saldo total. Como se expone existen diferencias substanciales

que determinan la imposibilidad, desde el punto de vista jurídico de considerar al impuesto acreditable como un pago provisional.

Como se advierte, existen diferencias substanciales que determinan la imposibilidad, desde el punto de vista jurídico de considerar al impuesto acreditable como un saldo a favor.

SALDO A FAVOR DE UNA CONTRIBUCION

La última excepción que establece el Artículo 7-B, fracción IV, inciso b), punto 4 es la relativa a que no podrá considerarse como una cuenta por cobrar o como un crédito el impuesto al valor agregado acreditable al tratarse de un saldo a favor de una contribución.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que expresamente menciona que:

“Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas o Morales que en territorio nacional realicen actos o actividades siguientes:

Enajenación de bienes.

Presten servicios independientes.

Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señalan esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto, al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley...”.

Como se advierte y es lógico entender, sólo el contribuyente, como sujeto pasivo del tributo, está obligado a cubrirlo, aunque deba trasladarlo, empero la persona a quien se le traslada no paga el impuesto, sino una cantidad equivalente a ella pues no se encuentra en la hipótesis de causación.

En el caso de que el impuesto acreditado por el contribuyente es el resultado de cantidades a él trasladadas, que resultaron superiores al impuesto del que si fuese causante por haber realizado operaciones gravadas, debe resolverse que el citado impuesto acreditable no es saldo, no es algo que le sobre del pago de impuestos que estuvo obligado a enterar.

El artículo 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado expresamente menciona que:

“Cuando en la declaración de pago provisional resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor.

Si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a su favor, podrá acreditarlas en declaraciones de pago en declaraciones de pago provisional posteriores o solicitar su devolución total.

Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.”.

El Impuesto al valor Agregado acreditable no es un saldo a favor por contribuciones, ya que este concepto se genera, precisa y únicamente, cuando se efectúa el acreditamiento, si el Impuesto al Valor Agregado acreditable es superior al Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente, como lo señala el artículo 6° de la Ley de IVA al presentar la declaración correspondiente. Mientras no se efectúe el acreditamiento no existe un saldo a favor del impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado Acreditable, es el resultado de cantidades al contribuyente trasladadas por sus proveedores de bienes y servicios, que resultan superiores al impuesto del que si fue causante por haber realizado operaciones gravadas, debe resolverse que el citado impuesto acreditable no es

un saldo, no es algo que le sobre del pago de los impuestos que estuvo obligado a enterar.

En estas condiciones, si el impuesto acreditable puede ser disminuido del Impuesto al Valor Agregado causado efectivamente por el contribuyente, este tiene un crédito por dicho importe, ya que la Ley del Impuesto mencionado prevé la compensación de ambos conceptos es decir, del Impuesto al Valor Agregado acreditable con el impuesto causado por el contribuyente, lo que evidencia que la cantidad por acreditar es un crédito a favor del contribuyente

En razón de lo anterior, resulta evidente que el llamado Impuesto al Valor Agregado acreditable, es decir, un monto equivalente al gravamen trasladado, no constituye pagos provisionales de impuesto, saldos a favor por contribuciones, sino como se ha demostrado, constituyen un concepto totalmente distinto.

De ello resulta que el llamado Impuesto al Valor Agregado acreditable, no puede ser asimilado al concepto de estímulos fiscales, pagos provisionales o saldos a favor, sin que por ello pierda su carácter de un crédito o cuenta por cobrar.

Resulta entonces claro que las disposiciones legales aplicables permiten considerar a las cuentas por cobrar, dentro de las cuales se incluyen al Impuesto al Valor Agregado acreditable, para efectos de la determinación del componente inflacionario.

En efecto, la fracción IV del invocado precepto legal, dice:

“Para los efectos de la fracción III (es decir, para determinar el componente inflacionario), se consideran créditos los siguientes:

a).....

b).- Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las siguientes:...”.

Dentro de las excepciones que se mencionan en el inciso b) de la fracción IV del artículo 7-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se incluyen los montos equivalentes al Impuesto al Valor Agregado que se hubiere trasladado al contribuyente. Luego entonces, por tratarse esos montos de créditos o cuentas por cobrar no se excluyen para el cálculo del componente inflacionario.

Así también retomamos que el Impuesto al Valor Agregado acreditable representa un derecho exigible por el contribuyente originado como contraprestación normal de sus operaciones, pues precisamente en sus operaciones es donde se lleva a cabo el traslado de este impuesto y en donde, operación tras operación surgida en el transcurso normal de sus actividades, se verifica el Impuesto al Valor Agregado acreditable.

En este sentido, el impuesto al valor agregado acreditable no encuadra dentro de los casos de excepción a que se refiere el artículo 7-B, fracción IV, inciso b), punto cuatro, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para excluirlo como una

cuenta por cobrar, ya que específicamente establece que no se consideran cuentas por cobrar los pagos provisionales de impuestos y los saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales, y por lo tanto deberá considerarse para efectos de determinación del componente inflacionario de los créditos del contribuyente.

Reiteramos que el Impuesto al Valor Agregado Acreditable no es pago provisional de impuesto ni mucho menos un saldo a favor por contribuciones, es como ya se mencionó un monto equivalente al gravamen trasladado al contribuyente, más no un gravamen o un saldo a favor por contribución alguna.

Por consiguiente es incuestionable que el contribuyente tiene un crédito o cuenta por cobrar, en términos del artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por dicho importe, ya que la obligación fiscal, como todas las obligaciones, no genera una relación unilateral, en que uno siempre es acreedor o sujeto activo y otro siempre deudor o sujeto pasivo, sino que ambas partes tienen derechos y deberes recíprocos.

En la obligación fiscal nacida del IVA, debe considerarse que antes de que llegue el momento en el que el contribuyente entere al fisco el impuesto correspondiente, el propio contribuyente empezó a pagarlo al serle trasladado por sus proveedores, entonces tiene el derecho a disminuirlo del que resulte a su cargo (artículo 1º, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al valor

Agregado), ese derecho constituye un crédito a su favor, y el causante tiene derecho a acreditar lo que ya pagó al serle trasladado por terceros, el fisco a su vez tiene el deber de reconocer a título de pago el que le fue trasladado al causante, y así ambas partes son deudoras y acreedoras.

En consecuencia, debemos incluir dentro de las cuentas por cobrar para determinar el cálculo del componente inflacionario de créditos y deducir la pérdida inflacionaria al Impuesto al Valor Agregado Acreditable.

✽

Lo argumentado anteriormente fundamenta al contribuyente derechos e intereses tutelados por la Ley, en especial el derecho que el artículo 7-B, fracciones I, III y IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que le confiere para deducir la pérdida inflacionaria en que incurriere, como consecuencia de considerar como crédito para el cálculo del componente inflacionario, el monto equivalente al Impuesto al Valor Agregado acreditable.

4.2 CASO PRACTICO

4.2.1 EFECTOS FISCALES FISCALES Y CONTABLES

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.			
CEDULA DE INGRESOS EJERCICIO 1999			
MES	INGRESOS GRAVADOS	INGRESOS TASA 0%	TOTAL INGRESOS
SALDO			
ENERO	412,400.00	452,326.00	864,726.00
FEBRERO	927,840.00	527,215.25	1,455,055.25
MARZO	1,443,022.00	0.00	1,443,022.00
ABRIL	1,087,082.00	610,033.80	1,697,115.80
MAYO	1,560,671.20	100,352.36	1,661,023.56
JUNIO	1,308,088.40	325,154.70	1,633,243.10
JULIO	1,187,305.20	472,727.51	1,660,032.71
AGOSTO	1,259,522.40	58,132.22	1,317,654.62
SEPTIEMBRE	1,766,536.00	36,324.64	1,802,860.64
OCTUBRE	525,036.00	285,745.10	810,781.10
NOVIEMBRE	981,959.20	818,820.99	1,800,780.19
DICIEMBRE	1,406,043.20	210,555.63	1,616,598.83
SUMA	13,865,505.60	3,897,388.20	17,762,893.80

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DE GASTOS EJERCICIO 1999

CONCEPTO	IMPORTE
COSTO DE VENTAS	8,543,204.29
INTERESES DEVENG. A CARGO	36,982.27
GASTOS DE VENTA	3,820,863.24
SUELDOS Y SALARIOS	943,997.89
GASTOS DE ADMON.	3,702,697.91
DEPREC. CONTABLE	430,968.97
DEPREC. FISCAL	432,958.60
PERDIDA CAMBIARIA	-
SUMA	17,911,673.17

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL IVA EJERCICIO 1999

MES	IVA TRASLADADO	IVA ACREDIT.	IVA PAGADO	SALDO
SALDO				(15,230.34)
ENERO	61,860.00	176,315.30	0.00	(129,685.64)
FEBRERO	139,176.00	262,538.90	0.00	(253,048.54)
MARZO	216,453.30	210,512.50	0.00	(247,107.74)
ABRIL	163,062.30	258,374.00	0.00	(342,419.44)
MAYO	234,100.68	197,455.88	0.00	(305,774.64)
JUNIO	196,213.26	175,380.39	0.00	(284,941.77)
JULIO	178,095.78	168,263.45	0.00	(275,109.44)
AGOSTO	188,928.36	276,263.45	0.00	(362,444.53)
SEPTIEMBRE	264,980.40	241,936.70	0.00	(339,400.83)
OCTUBRE	78,755.40	101,000.10	0.00	(361,645.53)
NOVIEMBRE	147,293.88	150,430.22	0.00	(364,781.87)
DICIEMBRE	210,906.48	193,677.71	0.00	(347,553.10)
SUMA	2,079,825.84	2,412,148.60	0.00	-3,613,913.07

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.		
SALDOS PROMEDIOS BANCOS EJERCICIO 1999		
MES	BANCOMER CHEQ.	BITAL CHEQ.
ENERO	95,977.82	24,870.06
FEBRERO	100,276.73	25,125.43
MARZO	128,576.64	25,272.07
ABRIL	181,334.47	25,346.09
MAYO	181,760.50	3,730.44
JUNIO	211,245.74	603.94
JULIO	111,831.05	605.68
AGOSTO	362,051.40	607.46
SEPTIEMBRE	164,184.43	608.58
OCTUBRE	219,034.78	2,062.05
NOVIEMBRE	103,584.58	38,246.67
DICIEMBRE	49,551.29	20,101.33

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
SALDOS PROMEDIOS CLIENTES EJERCICIO 1999

MES	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	SALDO PROMEDIO
ENERO	68,985.58	307,283.98	188,134.78
FEBRERO	307,283.98	389,020.78	348,152.38
MARZO	389,020.78	499,154.30	444,087.54
ABRIL	499,154.30	453,554.72	476,354.51
MAYO	453,554.72	391,851.08	422,702.90
JUNIO	391,851.08	577,139.84	484,495.46
JULIO	577,139.84	456,790.73	516,965.29
AGOSTO	456,790.73	571,765.73	514,278.23
SEPTIEMBRE	571,765.73	687,164.35	629,465.04
OCTUBRE	687,164.35	504,635.44	595,899.89
NOVIEMBRE	504,635.44	354,504.83	429,570.13
DICIEMBRE	354,504.83	405,000.50	379,752.66

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
SALDOS PROMEDIOS DEUDORES DIV EJERCICIO 1999
NO INCLUYE PERSONAS FISICAS

MES	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	SALDO PROMEDIO
ENERO	5,624.26	10,224.26	7,924.26
FEBRERO	10,224.26	16,324.26	13,274.26
MARZO	16,324.26	14,874.26	15,599.26
ABRIL	14,874.26	30,069.96	22,472.11
MAYO	30,069.96	62,969.96	46,519.96
JUNIO	62,969.96	62,969.96	62,969.96
JULIO	62,969.96	57,024.26	59,997.11
AGOSTO	57,024.26	79,924.26	68,474.26
SEPTIEMBRE	79,924.26	79,924.26	79,924.26
OCTUBRE	79,924.26	131,624.26	105,774.26
NOVIEMBRE	131,624.26	187,736.24	159,680.25
DICIEMBRE	187,736.24	192,628.42	190,182.33

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
SALDOS PROMEDIOS IVA ACREDITABLE EJERCICIO 1999

MES	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	SALDO PROMEDIO
ENERO	0.00	176,315.30	88,157.65
FEBRERO	176,315.30	262,538.90	219,427.10
MARZO	262,538.90	210,512.50	236,525.70
ABRIL	210,512.50	258,374.00	234,443.25
MAYO	258,374.00	197,455.88	227,914.94
JUNIO	197,455.88	175,380.39	186,418.14
JULIO	175,380.39	168,263.45	171,821.92
AGOSTO	168,263.45	276,263.45	222,263.45
SEPTIEMBRE	276,263.45	241,936.70	259,100.08
OCTUBRE	241,936.70	101,000.10	171,468.40
NOVIEMBRE	101,000.10	150,430.22	125,715.16
DICIEMBRE	150,430.22	193,677.71	172,053.97

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
SALDOS PROMEDIOS ACREEDORES DIV EJERCICIO 1999

MES	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	SALDO PROMEDIO
ENERO	241,922.47	321,892.13	281,907.30
FEBRERO	321,892.13	314,442.78	318,167.45
MARZO	314,442.78	415,420.35	364,931.57
ABRIL	415,420.35	413,898.69	414,659.52
MAYO	413,898.69	415,277.19	414,587.94
JUNIO	415,277.19	760,969.26	588,123.23
JULIO	760,969.26	693,826.11	727,397.69
AGOSTO	693,826.11	685,030.85	689,428.48
SEPTIEMBRE	685,030.85	668,453.49	676,742.17
OCTUBRE	668,453.49	651,784.44	660,118.97
NOVIEMBRE	651,784.44	649,607.81	650,696.12
DICIEMBRE	649,607.81	669,495.02	659,551.41

DOUBLEMEN, S.A. DE C.V.
CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO NO INCLUYE IVA ACREDITABLE EJERCICIO 1999

CREDITOS	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPT	OCTUBRE	NOV	DICIEMB	TOTAL
BANCOS	95,977.82	100,276.73	128,576.64	181,334.47	181,760.50	211,245.74	111,831.05	362,051.40	164,184.43	219,034.78	103,584.58	49,551.29	
BANCOS	24,870.06	25,125.43	25,272.07	25,346.09	3,730.44	603.94	605.68	607.46	608.58	2,062.05	38,246.67	20,101.33	
CLIENTES	188,134.78	348,152.38	444,087.54	476,354.51	422,702.90	484,495.46	516,965.29	514,278.23	629,465.04	595,899.89	429,570.13	379,752.66	
DEUDORES	7,924.26	13,274.26	15,599.26	22,472.11	46,519.96	62,969.96	59,997.11	68,474.26	79,924.26	105,774.26	159,680.25	190,182.33	
TOTAL CREDITOS	316,906.92	486,828.80	613,535.51	705,507.18	654,713.80	759,315.10	689,399.13	945,411.35	874,182.31	922,770.98	731,081.63	639,587.61	8,339,240.32
FACT DE AJUSTE	0.0252	0.0134	0.0092	0.0091	0.0060	0.0065	0.0066	0.0056	0.0096	0.0063	0.0088	0.0100	
COMPIN CREDITOS	7,986.05	6,523.51	5,644.53	6,420.12	3,928.28	4,935.55	4,550.03	5,294.30	8,392.15	5,813.46	6,433.52	6,395.88	72,317.37
INT.DEV A FAVOR	458.33	425.30	535.80	428.60	420.30	580.90	605.10	625.35	490.17	525.01	459.37	625.18	
PERDIDA													
INFLACIONARIA	7,527.72	6,098.21	5,108.73	5,991.52	3,507.98	4,354.65	3,944.93	4,668.95	7,901.98	5,288.45	5,974.15	5,770.70	66,137.96
INTERES ACUM.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
													-66,137.96
DEUDAS													
ACREEDORES	281,907.30	318,167.45	364,931.57	414,659.52	414,587.94	588,123.23	727,397.69	689,428.48	676,742.17	660,118.97	650,696.12	659,551.41	
TOTAL DEUDAS	281,907.30	318,167.45	364,931.57	414,659.52	414,587.94	588,123.23	727,397.69	689,428.48	676,742.17	660,118.97	650,696.12	659,551.41	6,446,311.85
FACT DE AJUSTE	0.0252	0.0134	0.0092	0.0091	0.0060	0.0065	0.0066	0.0056	0.0096	0.0063	0.0088	0.0100	
COMPIN DEUDAS	7,104.06	4,263.44	3,357.37	3,773.40	2,487.53	3,822.80	4,800.82	3,860.80	6,496.72	4,158.75	5,726.13	6,595.51	56,447.35
INT DEV A CARGO	3,080.60	2,459.30	4,032.50	1,998.70	3,545.10	2,895.00	3,259.30	4,530.00	4,009.05	2,943.30	1,523.00	2,706.42	
GANANCIA													
INFLACIONARIA	4,023.46	1,804.14	-675.13	1,774.70	-1,057.57	927.80	1,541.52	-669.20	2,487.67	1,215.45	4,203.13	3,889.09	19,465.08
INTERES DEDUC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
													19,465.08

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.

CALCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO INCLUYE IVA ACREDITABLE EJERCICIO 1999

CREDITOS	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPT	OCTUBRE	NOV	DICEMB	TOTAL
BANCOS	95,977.82	100,276.73	128,576.64	181,334.47	181,760.50	211,245.74	111,831.05	362,051.40	164,184.43	219,034.78	103,584.58	49,551.29	
BANCOS	24,870.06	25,125.43	25,272.07	25,346.09	3,730.44	603.94	605.68	607.46	608.58	2,062.05	38,246.67	20,101.33	
CLIENTES	188,134.78	348,152.38	444,087.54	476,354.51	422,702.90	484,495.46	516,965.29	514,278.23	629,465.04	595,899.89	429,570.13	379,752.66	
DEUDORES	7,924.26	13,274.26	15,599.26	22,472.11	46,519.96	62,969.96	59,997.11	68,474.26	79,924.26	105,774.26	159,680.25	190,182.33	
IVA ACREDITABLE	88,157.65	262,538.90	236,525.70	234,443.25	227,914.94	186,418.14	171,821.92	222,263.45	259,100.08	171,468.40	125,715.16	172,053.97	
TOTAL CREDITOS	405,064.57	749,367.70	850,061.21	939,950.43	882,628.74	945,733.24	861,221.05	1,167,674.80	1,133,282.39	1,094,239.38	856,796.79	811,641.58	10,697,661.87
FACT DE AJUSTE	0.0252	0.0134	0.0092	0.0091	0.0060	0.0065	0.0066	0.0056	0.0096	0.0063	0.0088	0.0100	
COMPIN CREDITOS	10,207.63	10,041.53	7,820.56	8,553.55	5,295.77	6,147.27	5,684.06	6,538.98	10,879.51	6,893.71	7,539.81	8,116.42	93,718.79
INT DE IVA FAVOR	458.33	425.30	535.80	428.60	420.30	580.90	605.10	625.35	490.17	525.01	459.37	625.18	
PERDIDA													
INFLACIONARIA	9,749.30	9,616.23	7,284.76	8,124.95	4,875.47	5,566.37	5,078.96	5,913.63	10,389.34	6,368.70	7,080.44	7,491.24	87,539.38
INTERES ACUM.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
													-87,539.38
DEUDAS	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPT	OCTUBRE	NOV	DICEMB	TOTAL
ACREEDORES	281,907.30	318,167.45	364,931.57	414,659.52	414,587.94	588,123.23	727,397.69	689,428.48	676,742.17	660,118.97	650,696.12	659,551.41	
TOTAL DEUDAS	281,907.30	318,167.45	364,931.57	414,659.52	414,587.94	588,123.23	727,397.69	689,428.48	676,742.17	660,118.97	650,696.12	659,551.41	6,446,311.85
FACT DE AJUSTE	0.0252	0.0134	0.0092	0.0091	0.0060	0.0065	0.0066	0.0056	0.0096	0.0063	0.0088	0.0100	
COMPIN DEUDAS	7,104.06	4,263.44	3,357.37	3,773.40	2,487.53	3,822.80	4,800.82	3,860.80	6,496.72	4,158.75	5,726.13	6,595.51	56,447.35
INT DE IVA CARGO	3,080.60	2,459.30	4,032.50	1,998.70	3,545.10	2,895.00	3,259.30	4,530.00	4,009.05	2,943.30	1,523.00	2,706.42	
GANANCIA													
INFLACIONARIA	4,023.46	1,804.14	-675.13	1,774.70	-1,057.57	927.80	1,541.52	-669.20	2,487.67	1,215.45	4,203.13	3,889.09	19,465.08
INTERES DEDUC.	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
													19,465.08

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL COSTO DE VENTAS 1999

INVENTARIO INICIAL	6,850,308.00	
MAS:		
COMPRAS	8,800,704.51	
MENOS:		
INVENTARIO FINAL		<u>7,107,808.22</u>
COSTO DE VENTAS		<u><u>8,543,204.29</u></u>

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL RESULTADO CONTABLE 1999

INGRESOS	17,762,893.80	
CTO DE VENTAS	<u>8,543,204.29</u>	
UTILIDAD BRUTA		9,219,689.51
PRODUCTOS FINANCIEROS	6,179.41	
OTROS INGRESOS	<u>0.00</u>	6,179.41
		9,225,868.92
GASTOS DE OPERACIÓN:		
INTERESES DEVENG. A CARGO	36,982.27	
GASTOS DE VENTA	3,820,863.24	
SUELDOS Y SALARIOS	943,997.89	
GASTOS DE ADMON.	3,702,697.91	
DEPREC. CONTABLE	430,968.97	
		8,935,510.28
UTILIDAD NETA		<u><u>290,358.64</u></u>

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL 1999
COMPARANDO LA PERDIDA INFLACIONARIA

	NO INCLUYE	INCLUYE
	IVA ACREDITABLE	IVA ACREDITABLE
INGRESOS		
INGRESOS	17,762,893.80	17,762,893.80
OTROS INGRESOS	0	0
GANANCIA INFLACIONARIA	19,465.08	19,465.08
INTERES ACUMULABLE	0.00	0.00
TOTAL DE INGRESOS FISCALES	<u>17,782,358.88</u>	<u>17,782,358.88</u>
DEDUCCIONES		
COMPRAS	8,800,704.51	8,800,704.51
PERDIDA INFLACIONARIA	66,137.96	87,539.38
GASTOS DE VENTA	3,820,863.24	3,820,863.24
SUELDOS Y SALARIOS	943,997.89	943,997.89
GASTOS DE ADMON.	3,702,697.91	3,702,697.91
DEPREC. FISCAL	432,958.60	432,958.60
	<u>17,767,360.11</u>	<u>17,788,761.53</u>
RESULTADO FISCAL	14,998.76	-6,402.65
TASA IMPTO.	0.34	
I.S.R. CAUSADO	<u>5,099.58</u>	<u>0.00</u>
PAGOS PROVISIONALES		
I.S.R. A CARGO	5,099.58 I.S.R.A FAVOR	0.00

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
CONCILIACION CONTABLE FISCAL EJERCICIO 1999
NO INCLUYE IVA ACREDITABLE EN LA PERDIDA INFLACIONARIA

UTILIDAD CONTABLE		290,358.64
MAS:		
INGRESOS FISCALES NO CONTABLES		<u>19,465.08</u>
INTERES ACUMULABLE	0.00	
GANANCIA INFLACIONARIA	19,465.08	
MAS:		
DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES		<u>9,011,155.53</u>
COSTO DE VENTAS	8,543,204.29	
GASTOS NO DEDUCIBLES	0.00	
DEPREC. CONTABLE	430,968.97	
PERDIDA CAMBIARIA	0.00	
INTERESES DEVENG. A CARGO	36,982.27	
		9,030,620.61
MENOS:		
DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES		<u>9,299,801.07</u>
COMPRAS	8,800,704.51	
DEPREC. FISCAL	432,958.60	
PERDIDA INFLACIONARIA	66,137.96	
INTERES DEDUCIBLE		
MENOS:		
INGRESOS CONTABLES NO FISCALES		<u>6,179.41</u> 9,305,980.48
PRODUCTOS FINANCIEROS	6,179.41	
UTILIDAD CAMBIARIA	0.00	
RESULTADO FISCAL		<u><u>14,998.76</u></u>

DOUBLEMEX, S.A. DE C.V.
CONCILIACION CONTABLE FISCAL EJERCICIO 1999
INCLUYE IVA ACREDITABLE EN LA PERDIDA INFLACIONARIA

UTILIDAD CONTABLE		290,358.64
MAS:		
INGRESOS FISCALES NO CONTABLES		<u>19,465.08</u>
INTERES ACUMULABLE	0.00	
GANANCIA INFLACIONARIA	19,465.08	
MAS:		
DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES		<u>9,011,155.53</u>
COSTO DE VENTAS	8,543,204.29	
GASTOS NO DEDUCIBLES	0.00	
DEPREC. CONTABLE	430,968.97	
PERDIDA CAMBIARIA	0.00	
INTERESES DEVENG. A CARGO	36,982.27	
		9,030,620.61
MENOS:		
DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES		<u>9,321,202.49</u>
COMPRAS	8,800,704.51	
DEPREC. FISCAL	432,958.60	
PERDIDA INFLACIONARIA	87,539.38	
INTERES DEDUCIBLE		
MENOS:		
INGRESOS CONTABLES NO FISCALES		<u>6,179.41</u>
PRODUCTOS FINANCIEROS	6,179.41	
UTILIDAD CAMBIARIA	0.00	
		9,327,381.90
 RESULTADO FISCAL		 <u><u>-6,402.65</u></u>

CAPITULO V

5.1 CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

El criterio sostenido en esta tesis ha sido expresamente ratificado por la Sala Superior del H. Tribunal fiscal en la sentencia dictada el 10 de Septiembre de 1993 al resolver el juicio fiscal atrayente 109/90/6403/90, promovido por UPJOHN, S.A. DE C.V., en la que **se concluyó que el Impuesto al Valor Agregado Acreditable si tiene la naturaleza de una cuenta por cobrar para efectos del componente inflacionario de los créditos.**

En dicha sentencia se estableció lo siguiente:

“Ahora bien, tenemos que la empresa actora a lo largo de cada ejercicio liquidado realizó diversas operaciones por las cuales pagó el Impuesto al Valor Agregado que le fue trasladado y también llevo a cabo transacciones por las que causó el mismo gravamen, pero era hasta el 15 del mes siguiente cuando al presentar la declaración correspondiente podía efectuar el acreditamiento, **por lo que en el transcurso del mes validamente podía considerar el Impuesto al Valor Agregado por acreditar como una cuenta por cobrar**, que después de realizado el acreditamiento mediante la declaración relativa se transformaba en un saldo a favor o en un impuesto a cargo”.

La sentencia antes referida fue combatida por las autoridades hacendarias mediante el recurso de revisión, dando origen a la Revisión Fiscal R.F. 604/95,

radicada ante el H. Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual, en la sesión del día 9 de agosto de 1995, se resolvió lo siguiente:

“Por lo que hace a la partida al Impuesto al Valor Agregado Acreditable el artículo 7-B, fracción IV, inciso b), punto 4, establece: “Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, determinarán por cada uno de los meses el ejercicio, los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulables o deducibles, se consideran créditos los siguientes; b.- Las cuentas y documentos por cobrar a excepción de los siguientes:... 4.- Pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales”.

Procede por consiguiente a examinar si el impuesto al valor agregado acreditable se encuentra en alguno de los casos de excepción a que alude el punto 4, de referencia.

a) Estímulos fiscales

Por obvio procede desestimar que el Impuesto al Valor Agregado tenga el carácter de estímulo fiscal, pues resulta claro que no tiene esa naturaleza jurídica, la finalidad del estímulo tiende a excitar la ejecución de un acto, actividad o conducta por medio de un incentivo es claro que el impuesto no tiene ese objetivo.

b) Pagos Provisionales

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 la importación de bienes tangibles, y a las cantidades por las que proceda el acreditamiento. ... El impuesto acreditable no tiene carácter de pago provisional, ya que éste está constituido como un anticipo a cuenta del impuesto que efectivamente se cause, tiene un procedimiento y término distintos al acreditamiento,... **el procedimiento y término para obtener el acreditamiento es diverso al del pago provisional.**

c) Saldo a favor de una contribución

Como en el caso el impuesto acreditado por la sociedad actora es el resultado de cantidades a ella trasladadas, que resultaron superiores al impuesto del que si fue causante por haber realizado operaciones gravadas, debe resolverse que el citado impuesto acreditable no es un saldo, no es algo que le sobre del pago de los impuestos que estuvo obligada a enterar”.

Dicha resolución se analiza detalladamente la naturaleza jurídica del impuesto al valor agregado acreditable, no pudiendo considerar a este concepto como un pago provisional, un saldo o estímulo fiscal. En este sentido, el impuesto al valor agregado acreditable no encuadra dentro de los casos de excepción a que

se refiere el numeral 7°B, fracción IV, inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la renta, vigente en 1994 para excluirlo como una cuenta por cobrar.

De igual forma, en la resolución dictada el 27 de agosto de 1997 por el H. Sexto Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el juicio de amparo directo DA-3846/97, promovido por Latincasa, S.A. de C.V., resolución que también se ofrece como prueba, se resolvió, naturalmente, considerar el impuesto al valor agregado acreditable como una cuenta por cobrar. En esta sentencia se menciona lo siguiente:

“En efecto, el primer concepto de violación en el que la parte quejosa asevera que el impuesto al valor agregado acreditable es una cuenta por cobrar para efectos de la determinación del componente inflacionario, se estima fundado, en términos del criterio que este órgano colegiado, vertió al resolver en sesiones del doce de febrero y veintitrés de abril, ambas, de mil novecientos noventa y siete, los amparos directos números DA-3476/96, promovido por CONDUCTORES LATINCASA, S.A. DE C.V. DE C.V., y DA-4846/96, promovida por INDUSTRIAS CONELEC, S.A. DE C.V., respectivamente, que ahora se reitera y, en lo conducente a la letra dice:

“...resultan fundados los demás argumentos que hace la parte quejosa, en los que aduce que, contrario a lo considerado por la Sala responsable, el impuesto al valor agregado acreditable es una cuenta por cobrar para efectos de la determinación del componente inflacionario de sus créditos de conformidad con lo establecido en el artículo 7-b, fracción IV, inciso b) de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, vigente en el periodo revisado.- En efecto, en términos del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en mil novecientos ochenta y nueve, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esa ley la tasa correspondiente.

... En estas condiciones, si el impuesto acreditable puede ser disminuido del Impuesto al Valor Agregado causado efectivamente por el contribuyente, la actora tiene un crédito por dicho importe, ya que la Ley del Impuesto mencionado prevé la compensación de ambos conceptos es decir, del Impuesto al Valor Agregado Acreditable con el impuesto causado por el contribuyente, lo que evidencia que la cantidad por acreditar es un crédito a favor de la actora, lo que hace que este Tribunal llegue a la conclusión de que **el Impuesto al Valor Agregado Acreditable es una cuenta por cobrar de la contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7-B, fracciones III y IV, inciso b) y debe tomarse en consideración como un crédito para efectos del cálculo del componente inflacionario”.**

A su vez, en la resolución de 28 de enero de 1998 que dictó el mismo Sexto Tribunal colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el juicio de amparo DA 2456/97 promovido por Compañía General de lubricantes, S.A. de C.V., se resolvió lo siguiente:

“Sin embargo, resultan fundados los demás argumentos que hace la parte quejosa, en los que se aduce que, contrario a lo considerado por la Sala

responsable, el impuesto al valor agregado acreditable es una cuenta por cobrar para efectos de la determinación del componente inflacionario de sus créditos, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 B fracción IV, inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, en términos del artículo 4° de la Ley del impuesto al Valor Agregado vigente en mil novecientos ochenta y nueve, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulta de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa correspondiente. Asimismo, en dicho precepto legal se establece que debe entenderse por impuesto acreditable una cantidad equivalente al monto impuesto al Valor Agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente. Por su parte, el artículo 5° de dicha Ley señala que el impuesto se calcula por ejercicios fiscales y, en caso de que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales por cada un de los meses del ejercicio, dicho importe será la diferencia entre el impuesto que corresponda a las actividades realizadas en el período por el que se efectuó el pago y las cantidades por las que proceda el acreditamiento el mismo consiste en una resta o compensación... **En estas condiciones, si el impuesto acreditable puede ser**

disminuido del impuesto al Valor Agregado causado efectivamente por el contribuyente, la actora tiene un crédito por dicho importe, ya que la Ley del Impuesto mencionado prevé la compensación de ambos conceptos es decir, del Impuesto al Valor agregado acreditable con el impuesto causado por el contribuyente, lo que evidencia que la cantidad por acreditar es un crédito a favor de la actora, lo que hace que este Tribunal llegue a la

conclusión de que el Impuesto al valor Agregado Acreditable es una cuenta por cobrar de la contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7-B, fracciones III y IV, inciso b) y debe tomarse en consideración como crédito para efectos del cálculo del componente inflacionario.

Similar criterio al respecto, ha sostenido este Tribunal Colegiado al resolver en la sesión de doce de febrero de mil novecientos noventa y seis, el amparo directo DA.-3476/96, promovido por Conductores Latincasa, S.A. (relacionado con el RF.-1226/96), por unanimidad de votos”.

CONCLUSIONES

Después de analizar la naturaleza jurídica del concepto “IVA acreditable”. En los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) las empresas están obligadas a pagar el impuesto por los actos que realicen, aplicando a los valores correspondientes la tasa del 15%, por regla general. Por otro lado, las empresas tienen derecho al acreditamiento del impuesto que a su vez les hubiese sido trasladado.

Jurídicamente la mecánica contenida en la LIVA consiste en la generación de dos derechos de crédito. Uno a favor del fisco y a cargo del contribuyente por el monto del impuesto que se genere cada mes; y, el otro a favor del contribuyente y a cargo del fisco por el monto del impuesto que le haya sido trasladado o hubiese pagado por importaciones. De esta forma, al llegar el momento de pago el contribuyente tiene derecho a efectuar una compensación entre ambas deudas y, cuando resulte un saldo a favor al fisco deberá enterarlo; si por el contrario resulta el saldo favorable al contribuyente, éste podrá hacerlo efectivo a cargo del fisco en los términos establecidos en la propia LIVA.

De esta forma, podemos concluir que, efectivamente, el monto del IVA acreditable que determine una empresa al último día de cada mes de su ejercicio, constituye un crédito en su favor.

Ahora bien, en relación con el artículo 7-B de la LISR se establece que se consideran créditos, entre otros, las cuentas por cobrar. Podemos decir que es indudable que la expresión “Cuentas por Cobrar” incluye cualquier derecho de crédito cuyo titular sea el contribuyente; de tal suerte al constituir el IVA acreditable un derecho de crédito a favor del contribuyente debe considerarse como una cuenta por cobrar para los efectos del artículo 7-B.

Por otro lado, es importante destacar que el IVA acreditable no cae en ninguno de los supuestos de exclusión contenidos en el inciso b) de la fracción IV del artículo 7-B y, por lo tanto, deberá considerarse para efectos de determinación del componente inflacionario de los créditos de una empresa.

En efecto, el inciso b) de dicha fracción IV dispone que se consideran créditos, los siguientes:

“b) Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de las siguientes:

1. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista a plazo menor de un mes o a plazo mayor si cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.

2. A cargo de los socios o accionistas que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.
3. A cargo de funcionarios y empleados, así como de los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VIII del artículo 24 de esta Ley.
4. Pagos provisionales de impuestos y saldos a favor por contribuciones, así como estímulos fiscales.
5. Enajenaciones a plazo por las que se ejerza la opción de acumular como ingreso el exigible en el ejercicio, prevista en el artículo 16 de esta Ley, a excepción de las derivadas de los contratos de arrendamiento financiero y cuando habiéndose acumulado el ingreso no se hubiera cobrado.
6. Cualquier cuenta o documento por cobrar cuya acumulación esté condicionada a la percepción efectiva del ingreso.
7. Las denominadas en moneda extranjera, salvo que trate de créditos que sean necesarios para realizar la importación o exportación de bienes o servicios y se cumpla con las reglas que al efecto de a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

De la simple lectura del precepto antes descrito puede concluirse que el IVA acreditable no se ubica en ninguno de los supuestos que en el mismo se señalan.

Por lo que hace al punto 4 de dicho inciso, resulta oportuno destacar lo siguiente:

- a) El IVA acreditable no es un pago provisional de impuestos, ya que un pago provisional implica el entero efectivo que se hace a la autoridad fiscal a cuenta de un impuesto final que será determinado con posterioridad, por lo cual no abarca al concepto de IVA acreditable;
- b) No es un saldo a favor por contribuciones, ya que este concepto se genera, precisamente, cuando se acredita el IVA causado por el contribuyente, como lo señala el artículo 6 de la LIVA al presentar la declaración mensual o anual que corresponda;
- c) El IVA acreditable no es, obviamente, un estímulo fiscal.

Por lo que se refiere al momento y forma de cuantificación del IVA acreditable, la propia LIVA contiene una mecánica en virtud de la cual el monto se determina por períodos mensuales y, precisamente al fin de cada mes; por otro lado, en tanto no se presente la declaración mensual del impuesto existirá un saldo inicial de cada mes que será igual al saldo final del mes anterior.

Toda vez que el crédito derivado de este concepto no es contratado con el “sistema financiero”, para efectos del cálculo del componente inflacionario se toman los saldos finales de cada mes.

La mecánica para la determinación del IVA acreditable permite la aplicación del artículo 7-B y hace factible el cálculo del componente inflacionario en los términos de la LISR.

Por último, cabe apuntar que esta interpretación no genera efectos adversos para las empresas por lo que hace al IVA mensual a su cargo, pues si bien es cierto este IVA a cargo es una deuda, en los términos del segundo párrafo de la fracción V del artículo 7-B se encuentra expresamente excluido por ser un adeudo fiscal.

Por lo que podemos concluir que el IVA acreditable existente y determinado el fin de cada mes puede considerarse como un crédito para efectos del calculo del componente inflacionario en los términos del artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.(LISR).

BIBLIOGRAFÍA

1. - LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
2. - REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
3. - LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
4. - REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
5. - CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
6. - REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- 7.- ACTUALIZACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
METODOS SIMPLIFICADOS.
- 8.- APLICACIÓN PRÁCTICA DEL BOLETÍN B-10
- 9.- APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL I.V.A.
- 10.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.