

CAPITULO 1

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el año de 1948, se implanto en México el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (Federal), este con el fin de sustituir la parte relativa al Impuesto General del Timbre, este es un Impuesto que como ya mencionamos en otros países resultaba ya obsoleto sobre todo en lo que corresponde al aplicarse este en las empresas Industriales y Comerciales que operaban en esos tiempos en México. Lo anterior se observa en gran parte al momento de aplicar las diversas tasas que existían así como el tratamiento de aplicación, por lo que resultaba inoperante así como gravoso por ser un Impuesto de los considerados como acumulativo es decir en cascada lo cual traía como consecuencia el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente.

Con el propósito de presentar un panorama del desarrollo y evolución que se dio en México a partir de la implantación del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y cual fue el desarrollo de este a efecto de llevar a cabo su derogación por el Impuesto al Valor Agregado; se presentara una síntesis que comprende esta transacción.

El Impuesto General de Timbre entro en vigor con el fin de suprimir los gravámenes sobre patente o sobre giros comerciales por lo cual se trato de establecer un impuesto sencillo y fácil de administrar, con una sola tasa que afectara todas y cada una de las etapas de industrialización o comercialización de bienes o servicios, sin embargo, este impuesto sufrió una gran cantidad de reformas después de las cuales unas de sus principales características eran las siguientes:

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

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

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

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

e) Tiene efectos acumulativos o en cascada, esto es, el gravamen forma parte de los costos del producto y en consecuencia, se paga el impuesto sobre impuestos ya causados.

f) Rompe la neutralidad, porque permite que bienes similares tengan una carga fiscal diferente en razón del número de etapas de producción o de comercialización.

g) Su estructura posibilita la evasión, pues la mecánica del impuesto no obliga la existencia de correlación entre las enajenaciones de un contribuyente.

h) Su administración, inicialmente era sencilla, se complicó con la multiplicidad de exenciones y con la clasificación de los productos o servicios en las tasas especiales.

Hasta el año de 1979 el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que aún existía en México, sólo operaba en un pequeño número de países, entre los cuales se encontraba: Guatemala, Guinea Ecuatorial, Burundi y Etiopía, también lo tenían en vigor El Salvador y Taiwán, y ya se estudiaba la implantación del Impuesto al Valor Agregado en estos países.

Dentro de las principales Reformas que sufrió la Ley, destaca la de 1971 en que se estableció la tasa del 10% con el propósito de igualar la carga fiscal de productos de consumo necesario con la de ciertos productos suntuarios, que por sus pocas etapas de comercialización resultaba menos gravados que aquellos que tenían un proceso de comercialización más largo. En este año la tasa general del 3% en varias etapas se consideró equivalente a la especial del 10%.

En el año de 1974, el incremento de la tasa del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del 3% al 15% provocó la escalada de los precios de todos los productos y una concentración más elevada del ingreso. Aunque los ingresos ligados al Impuesto sobre los Ingresos Mercantiles siempre presentaron

aumentos substanciales, nunca lo hicieron en la proporción debida, pues de 1969 a 1975 aumentaron el 90% en términos reales representando en esas mismas fechas el 4% y 4.7% del P.N.B. En este mismo año nacen las tasas especiales del 5%, 15% y 30%.

Desde hacia 15 años aproximadamente se había proyectado en México el cambio del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles al del Impuesto al Valor Agregado creando para tal efecto el proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre ingresos este fue el primer intento por modificar la imposición indirecta. Mas tarde y como resultado del asesoramiento otorgado por el Fondo Monetario Internacional se creó en 1977 un anteproyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que por diversas razones no logro ponerse en vigencia.

Sin embargo el anterior proyecto sirvió de base para la elaboración del proyecto que conduciría a la Ley del Impuesto al Valor Agregado aprobada por el Congreso en el mes de Diciembre de 1978, con vigencia a partir del 1° de Enero de 1980.

En el año de 1980 al entrar en vigor el IVA superó los problemas de múltiples tributaciones especiales, en fin se sintió la necesidad de reemplazar al Impuesto Acumulativo en cascada por el Impuesto al Valor Agregado, como el utilizado en Francia, pero con modalidades propias y como se ha dicho con vigencia a partir de Enero de 1980.

Al entrar en vigor este impuesto, se suprimieron 17 impuestos especiales y el Federal sobre Ingresos Mercantiles, lo que trajo como consecuencia una simplificación muy importante del Sistema Tributario Nacional, Leyes y Decretos que se abrogaron al entrar en vigor el IVA fueron:

- Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
- Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices.
- Ley del Impuesto sobre desepite de algodón en rama.
- Ley del Impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados.
- Decreto por el cual se fija el Impuesto que causaran el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país.
- Ley del Impuesto a la producción de Cemento.
- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras.
- Ley del Impuesto sobre llantas y cámaras de hule.
- Ley del Impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio o televisión.
- Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.

- Ley de Compra-Venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal.
- Ley federal del Impuesto sobre portes y pasajes.
- Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
- Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.
- Ley del Impuesto sobre la explotación forestal.
- Ley de Impuestos y derechos a la explotación pesquera.

1.1 Alternativas de Sistemas Tributarios sobre ventas

A continuación señalaremos brevemente las diversas situaciones y motivos que dieron origen a la selección del Impuesto Indirecto Especifico en nuestro país, toda vez de la importancia de seleccionar un Sistema de Imposición sobre Ventas que se adecue a los Principios Constitucionales y Jurídicos que rigen en el, así como a la idiosincracia de la población económicamente activa que contribuye con el erario publico desde el punto de vista de sus pagos tributarios en este caso indirectos.

Los Sistemas de Imposición sobre las Ventas han existido desde los tiempos más antiguos e incluso se han tratado de adoptar en países como única alternativa de recaudación eliminando consecuentemente los impuestos

directos no siendo estos hasta el momento sino aportaciones y estudios teóricos en virtud de lo representativo de los impuestos directos para todas las naciones.

En virtud de lo anterior, se ha procurado implementar sistemas Tributarios de Imposición directa e indirecta que funcione paralelamente, siendo consecuentemente para los fines de este trabajo las alternativas que existen desde el punto de vista del Sistema Fiscal Indirecto las que se analizarán a continuación:

- a) Impuesto Monofase;
- b) Impuesto Plurifase acumulativo sobre el valor total;
- c) Impuesto Plurifase no acumulativo sobre el valor total.

1.1.1 Impuesto Monofase

a) **Impuesto Monofase**: Este consiste en aplicar una tasa uniformemente a todos los productos en una etapa de su producción o distribución, este impuesto es administrativamente sencillo y su recaudación resulta fácil, de igual forma para los contribuyentes su aplicación contable y administrativa no resulta complicada.

Por lo que se refiere a los efectos sobre los precios es de considerarse un seguro aumento de los mismos de acuerdo a cada aumento o base de su producción dentro lo que dificulta el control de la recaudación en los casos de

las ventas al detalle en virtud del control a ejercer sobre un sin número de vendedores.

1.1.2 Impuesto Plurifase Acumulativo

b) Impuesto Plurifase acumulativo sobre el valor total: Este es el caso en el que aumentando el número de fases también se incrementarían la incidencia del impuesto sobre el valor final del bien, es un tipo de impuesto en cascada (Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en México), en el que la simplicidad del campo trae como consecuencia un aumento significativo en el precio del producto al momento de enajenarse este por el consumidor final.

1.1.3 Impuesto Plurifase No Acumulativo

c) Impuesto Plurifase no acumulativo sobre el valor total: Este tipo de impuesto es siempre proporcional al precio final de los bienes y de los servicios cualquiera que sea el número de transacciones que intervengan en el proceso de producción y distribución, el impuesto después de haber gravado el valor inicial se limita a gravar a cada fase del proceso productivo y distributivo y más exactamente a cada intercambio, la diferencia entre el valor actual del producto y el valor que ya había sido gravado; esto es la parte de valor añadido entre un intercambio y otro (Impuesto al Valor Agregado en México) por lo que al final cuando el bien llega al consumidor el

valor en su totalidad resulta gravado una sola vez y el impuesto que sobre el mismo a causado será cuantitativamente igual a la suma de los importe parciales que se han gravados de los varios intercambios. El resultado es que el valor entero del producto ha sido gravado, pero ninguna parte del mismo ha sido sujeta al tributo dos o más veces como ocurre en el impuesto en cascada y, al mismo tiempo, el contribuyente no soporta la carga del tributo de un solo golpe como ocurre en el impuesto monofase

En conclusión se puede determinar que el pago del impuesto es fraccionado; esto quiere decir que por efectos del sistema de acreditamiento (Sustracción aritmética) en cada una de las fases del producto el impuesto es percibido solamente sobre el valor que en esa fase se añade al bien. El fraccionamiento del monto del impuesto señalado no causa problemas a los contribuyentes disminuye la evasión fiscal y facilita el control administrativo por parte del fisco.

Siendo este Sistema Tributario Indirecto el prototipo del Impuesto al Valor Agregado que fue adoptado por México debe señalarse la importancia del procedimiento medular de este que consiste en el acreditamiento, el cual no debe realizarse por cada operación económica de compra o venta de un bien sino que deberá efectuarse mediante una previa contabilización del cargo y abono con relación a la Hacienda Pública con referencia a un periodo determinado. En otras palabras, es como si instaurase para la empresa una relación de cuenta corriente con el Estado, contabilizando en el "haber" los créditos obtenidos en su relación con el fisco por el impuesto pagado de vez en

vez sobre las compras y en el "debe" las deudas de impuestos derivados de las ventas de los bienes producidos. El saldo puede ser activo o pasivo; esto es, puede presentarse un crédito para el contribuyente o bien una cantidad a pagar en la relación con el Estado.

1.2 El ISIM y el IVA impuestos indirectos:

El ISIM es un impuesto indirecto reconocido como tal en México y el resto del mundo cuya característica principal es la acumulación del impuesto en función de las diversas fases sobre las que se aplica, es decir la incidencia fiscal después de las fases sobre las que se incorpora el impuesto, trae como consecuencia un efecto de ilusión financiera, en cuanto a que el impuesto se incorpora en el precio del producto y el precio efectivo del impuesto queda inadvertido. Lógicamente en la medida que se incrementa el número de fases, aumentará también la incidencia del impuesto sobre el valor final del bien.

Por lo anterior la carga del ISIM varía en función de la distribución del valor añadido en las varias fases de la producción y comercialización, por lo que podría concluirse que un mismo bien podría tener un distinto precio, no obstante ser de igual valor.

No obstante lo anterior, el ISIM fue por muchos años un impuesto indirecto característico de nuestro país, conocido también como de efecto en cascada, y aun sin haber analizado propiamente el impuesto que nos ocupa (IVA) considero importante el presentar una comparación interesante que presenta el maestro Mattiello en su obra del IVA:

TABLA 1

COMPARACION ENTRE IMPUESTO DE CASCADA E IVA

IMPUESTO EN CASCADA	IVA
<ul style="list-style-type: none"> - La carga fiscal sobre el producto terminado es influenciada por la longitud del circuito de producción y de distribución - Representa un estímulo a la concentración vertical de las empresas - Gravación al importe total de las operaciones - No es neutral en los intercambios internacionales en cuanto a que los derechos de compensación o devolución (cedis), son fijados sobre la base de una estimación - Económico en cuanto al costo de recaudación - Provoca la doble imposición y la acumulación del impuesto 	<ul style="list-style-type: none"> - La longitud del circuito no influye en el monto inicial de la tasación - Las concentraciones entre empresas no son influenciadas por el factor fiscal - Viene liquidado sobre el precio total, pero el mecanismo del acreditamiento hace que cada empresa calcule el impuesto sobre la base del propio valor agregado - Es neutral, en cuanto la detasación a la exportación corresponde a la exacta incidencia fiscal, mientras las importaciones son gravadas por la misma tasa prevista para las correspondientes enajenaciones internas - No se tienen elementos para estimaciones al respecto, de todas

<ul style="list-style-type: none"> - De aplicación simple - La evasión es más alta 	<p>formas se tiene un mayor costo de recaudación que en los sistemas de cascada</p> <ul style="list-style-type: none"> - En ausencia de exenciones, no provoca la doble imposición y acumulación del impuesto - De más complicada aplicación, en cuanto son necesarias declaraciones periódicas y la necesidad de una contabilidad organizada - Debería ser más controlada, en consecuencia de la contraposición de intereses entre el sujeto y su cliente y, sobre todo, del control cruzado entre ventas y compras, que los centros electrónicos instituidos por la Admón. Pública, para la elaboración de los datos, deberían establecer
--	--

CAPITULO 2

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

2.1 Antecedente del Impuesto

En la década de los 40's y 50's como ya fue mencionado con anterioridad, diversos países realizaban la aplicación practica de cargas tributarias similares a la del Impuesto al Valor Agregado no obstante que sus orígenes son a principios de siglo 1917 Francia, 1921 Alemania, sin embargo de 1949 a 1953 el tributo sobre un valor agregado del precio del bien era aplicado en los Estados Unidos en el estado de Michigan con el nombre de "Business Activities Tax", de igual forma en 1949 se recomendó en Japón la introducción de este impuesto no obstante por razones de sus políticas económicas este no se realizó. El impuesto al valor agregado que actualmente se aplica en México tiene sus antecedentes en diversos países del mundo así como de sus denominaciones (Impuesto sobre Pagos, Impuesto General Sobre la Producción, Impuesto a los Sellos, todos ellos conocidos como acumulativos o en cascada), fue hasta 1957 cuando este fue instituido oficialmente y posteriormente la comunidad económica europea opto por introducir al Sistema Fiscal Comunitario al IVA para posteriormente internacionalizarse a nivel mundial.

2.2 Concepto de Valor Agregado

Es este uno de los casos en que la expresión por si misma ya define lo que se pretende en cuanto a gravar los nuevos agregados dentro de cada proceso productivo y de comercialización. Y en estos nuevos agregados se produce una adición de riqueza y es esta la que contempla la autoridad fiscal en el caso del IVA para efectos de gravarla, toda vez que este gravamen tiene implicaciones en el comercio internacional en virtud de las importaciones y exportaciones de los productos actividades y servicios, la Organización de las Naciones Unidas por medio de los Organos responsables del Desarrollo y Productividad emitieron la siguiente definición "se entiende por valor agregado el valor de la mercancía y los servicios producidos por una empresa, disminuidos del valor, a los precios corrientes de las mercancías y de los servicios que tal empresa a comprado de otras para emplearlas en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener el capital intacto".

La definición anterior propiamente corresponde al aspecto productivo y la intención es que a tal agregado no se llegue con la simple adición o suma de los valores monetarios correspondientes a todas las producciones de las diversas empresas en un periodo de determinado ejercicio o año fiscal. De lo anterior desde mi punto de vista la ONU define al impuesto al valor agregado considerando a este desde el entorno que representa para la obtención de sus

datos estadísticos y económicos entre diversos países y no como un gravamen o como un crédito fiscal hacia un contribuyente específico.

Así como el Organismo antes descrito define al valor agregado de acuerdo a sus requerimientos o necesidades los economistas considerando un esquema económico de producción de bienes y servicios a través del gasto y la producción, señalan que se podría encontrar simetría en cuanto al Producto Nacional y el Rédito Nacional, el IVA asume la tarea de gravar el Producto Nacional, de acuerdo a lo anterior y según especialistas de políticas microeconómicas el "Valor Agregado puede ser definido: Como el Incremento de Valor determinado por una empresa sobre la masa de bienes y de servicios recibidos de otras empresas ¹

Derivado de lo anterior y concluyendo consecuentemente de que el IVA es una variable importante hacia cada unidad económica de producción, se puede asegurar de que el valor agregado en sí de un producto una actividad o de un servicio puede analizarse como un valor agregado económico y debe existir otro desde un punto de vista fiscal para lo cual nos apoyaremos en la siguiente definición: *Valor Agregado Fiscal es aquel que se exige en función del valor de la riqueza que una empresa agrega a los materiales, bienes y servicios provenientes de otras empresas para realizar su objetivo, pudiendo surgir esta*

¹ Mondani, Esempio di Calcolo del Valore Aggiunto in una Grande Azienda Privata industriale, en: Revista Internazionale Scienze Economiche, Roma 1966, no. 373.

adición de valor en el proceso transformador, manipulador, de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa utilizando personal, bienes instrumentales y otros bienes de equipo(1).

Finalmente para complementar las diversas definiciones aquí expresada sobre Valor Agregado e IVA, me permito transcribir la definición emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nuestro país, en el Programa denominado "Implementación Administrativa del Impuesto al Valor Agregado": Desde un punto de vista económico, el Impuesto al Valor Agregado es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica.

De las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, este gravamen es el saldo a cargo o a favor del contribuyente que resulta de restar del impuesto recaudado en el ejercicio fiscal, el que le fue trasladado por sus proveedores de bienes o prestadores de servicios y el pagado por el propio contribuyente en sus importaciones, en ese mismo ejercicio.

(1) Malt R., Some aspects of value-added tax, for Canadá, en "Papers Taxation and Public Finale", no. 3, Canadian Tax Foundation, 1966, pág. 32.

2.3 Exposición de Motivos:

El Impuesto al Valor Agregado no constituye un mecanismo perfecto de imposición, se ha demostrado un adelanto sustancial tanto en el aspecto administrativo en cuanto a su manejo, así como en la simplificación y la mejor contribución desde el punto de vista de justicia, igualdad y equidad que todo tributo debe poseer. Es preciso reconocer que la adecuación de este impuesto era necesario implantarla siendo que el sistema fiscal tributario mexicano al año de 1979 estaba resultando cada vez mas complicado y a su vez más gravoso al desencadenarse la cadena en cascada que era producida por algunos impuestos, por lo que el IVA vino hacer para todos los sectores representativos de la actividad económica en el país una solución de todas las viscidudes que se presentan ya en este ámbito. La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en nuestro país a partir del 1º de Enero de 1980, lo cual analizaremos a continuación.

Es importante conocer la opinión expuesta por el ejecutivo al H. Congreso de la Unión con el propósito de tener una idea de los motivos que dieron lugar a proponer en iniciativa la promulgación de este impuesto en el año de 1979, por lo que señalaremos algunos aspectos importantes de tal exposición:

“El desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución con la estructura del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles surgieron deficiencias que era necesario corregir, era muy grande la necesidad así como la

trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del Sistema Fiscal, ya que estaba siendo sometido a un proceso de revisión constante, puede dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico.”

“ El Impuesto al Valor Agregado que se propone, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entregar al Estado sólo la diferencia.”

“En esta forma el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar estos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.”

“Con el impuesto que se propone resultara la misma carga fiscal para los bienes por lo que deba pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano. Para lograr una recaudación equivalente a la actual del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el nivel de la tasa tendría que ser superior a 10% sobre el valor agregado de los bienes y servicios considerados; sin embargo, la iniciativa propone que la tasa del impuesto sea de 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la ley.”

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

“ Se liberan del pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial; así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva Ley no gravará los terrenos, ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes así como los servicios o actividades que se proporcionen.”

“ El conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.”

“ En el nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio.”

“ En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se traslada. El pago del impuesto se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si éste tuviese varios establecimientos, el pago se efectuará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones el pago se realizará en la oficina aduanera respectiva.”

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

“ Por último con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de las ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubiesen trasladado sus proveedores. “

“ El Régimen transitorio permite que estos contribuyentes gradualmente se vayan incorporando al sistema.”

Con todo esto, la intención fue dar a conocer los motivos que fueron expuestos por las Autoridades Hacendarias para incorporar al Sistema Fiscal México el Impuesto al Valor Agregado.

2.4 Características del IVA

Ya adentrados propiamente en lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado en si mismo, comenzaremos a mencionar algunas de las características propias del impuesto:

- Es un gravamen de los conocidos como impuesto a las ventas, o sea, grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento e importación de bienes o por la prestación de servicios.
- Es indirecto porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere los bienes o recibe los servicios, a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen; sin embargo a diferencia del

Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el consumidor siempre está en posibilidad de conocer y cuantificar el importe exacto del impuesto que se traslada.

- Es de carácter general porque grava todos los bienes y servicios, menos los que están expresamente incluidos en alguna exención.

- Es de etapa múltiple porque afecta todas las fases del proceso económico, o sea la producción y comercialización de bienes y servicios.

- Por la posibilidad de deducir el impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase sin incluir el propio impuesto con lo que se evita el efecto acumulativo.

- Iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente por el número de etapas por las que hayan pasado en su proceso de producción o comercialización.

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

- La estructura del impuesto desalienta y dificulta la evasión por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en las diversas etapas de producción o de comercialización, lo que se traduce en auto control entre contribuyentes. Esta característica permite que en el caso de evasión en una o varias etapas, se este en la posibilidad de lograr su recuperación en lo subsecuente.

Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones.

A pesar de la generalidad de estos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con los cuales no se pagará el impuesto.

2.5 Actividad Económica del IVA:

En todos los modelos económicos, se observan la producción de bienes y servicios por parte del Sector Productivo y/o Empresarial y en contraparte existe la demanda de dichos insumos por las familias (de conformidad con los antiguos modelos económicos) o consumidores (términos actuales) a cambio de una retribución monetaria (flujo, ingresos) no contemplando en este caso el trueque realizado en otros momentos y épocas, no obstante que de darse en la actualidad, también estaría contemplado como parte gravable en el sistema tributario que nos ocupa.

Los bienes y servicios señalados pueden manifestarse en dos formas como productos intermedios o finales dentro de la actividad económica, es decir dependiendo si el adquiriente los obtiene como intermediario (con el fin de venderlos) o como consumidor final, como puede observarse es el uso lo que determina si el bien o servicio será intermedio o final.

En todo desarrollo de la producción de un bien o servicio este se conforma de varias etapas en las que se agrega un valor al producto en cada una de ellas.

Por lo anterior, es para la economía nacional de un país fundamental la determinación del valor total a precios de mercado de los bienes y servicios de uso final en un año determinado en virtud de que a raíz de este se obtiene el Producto Nacional o Producto Interno Bruto el cual sirve de parámetro para medir el crecimiento de la actividad económica la cual se obtiene de esta forma:

Producto Nacional

(+) Consumo Nacional Privado y Público

(+) Exportación de Bienes y Servicios

(-) Importación de Bienes y Servicios

De esto hago manifiesto en virtud de que son componentes que fluyen dentro del régimen del IVA

2.6 Impuesto al Consumo:

En México existen algunos impuestos indirectos o al consumo, de acuerdo a lo señalado por la doctrina fiscal los principales son: el IVA y el IEPS,

anteriormente podría haberse considerado el impuesto sobre servicios telefónicos, actualmente derogado, estos son los que desde el punto de vista de recaudación, representan para el fisco mayor facilidad de control, en virtud de que este se presenta incluido dentro del precio o valor del bien o del servicio, por lo que el consumidor ni conoce ni se entera del impuesto a el trasladado, recordemos que el IVA así funciona para efecto del consumidor final y que en el año de 1985, esto se considero incorporado dentro del precio, con el propósito de evitar la evasión fiscal, aunque finalmente se le dio reversa a dicha reforma y actualmente se sigue presentando para estos efectos como expreso y por separado.

Esto trajo como consecuencia que en un tiempo determinado los impuestos indirectos, fueran superiores al ISR como lo fue en los años que a continuación se señalan:

TABLA 2

RECAUDACION DE IMPUESTOS INDIRECTOS E ISR

(Cifras en millones de Pesos)

AÑO	ISR	Impuestos Indirectos
1986	2,852,123	4,408,303
1987	6,862,500	9,340,450
1988	18,404,397	27,763,449
1989	25,949,806	28,129,459

Debo señalar que en los años posteriores la recaudación se ha realizado en forma inversa, hasta fechas actuales.

Finalmente mencionare lo que acertadamente señala en un estudio realizado por Pérez Inda en el que expresa lo siguiente al respecto: “El impuesto al valor agregado como gravamen al consumo incide en toda actividad económica, gravándolas o liberándolas del gravamen según corresponda a lo lineamientos de políticas económicas que prevalezcan en un momento dado con base en el interés público. El que el IVA incida en los consumos, da como resultado que corre al parejo de la inflación, constituyéndola un medio por excelencia de obtención de recursos por el flujo, sin complicaciones para este ni para el contribuyente. El impuesto sobre la renta en cambio además de complejo descansa en una estructura muy sensible a las condiciones económicas variables, pues los beneficios de las empresas y de las personas en que se sustenta, lejos de aumentar en el curso del tiempo disminuyen en términos reales, en períodos de inflación y recesión como los que se suscitan ocasionalmente en el país”. (1)Perez Inda Ob. Cit. en Bibliografía.

2.7 Efectos del IVA en fases de consumo:

Aún que es esta la parte fundamental del estudio, considero prudente el establecer a través de las fases los efectos que se presentan en una actividad gravada y evento del IVA en cuanto a su repercusión, no obstante, que su análisis y aplicación se realizaran posteriormente.

TABLA 3

APLICACIÓN DEL IVA AL 15% CON EXENCIÓN DEL IVA EN LA SEGUNDA FASE

Concepto	Primera Fase	Segunda Fase	Tercera Fase
Precio de compra		\$ 115	\$ 175
Valor de Producción	\$100	60	140
Base gravable	100	175	315
IVA	<u>15</u>	<u>0</u>	<u>47.25</u>
Precio de venta	\$115	\$175	\$362.25
IVA exento			
Precio venta	\$115	\$175	

TABLA 4

EFECTO DE UNA ACTIVIDAD GRAVADA EN TODAS SUS FASES

Concepto	Primera Fase	Segunda Fase	Tercera Fase
Precio de compra		\$ 115	\$ 175
Valor de Producción	\$100	60	140
Base gravable	100	160	300
IVA	<u>15</u>	<u>24</u>	<u>45</u>
Precio de venta	\$115	\$184	\$ 345
IVA exento	<u>15</u>	<u>24</u>	
Precio real	\$115	\$160	

El análisis de las fases del Impuesto I.V.A., se establecerán en su capítulo correspondiente con más detalles, de conformidad con la estructura actual, así como los efectos de éste en los casos de existir contribuyentes con actividades exentas y gravadas en una o en varias fases.

CAPITULO 3
EVOLUCION Y REFORMAS A LA LEY DEL IVA
DE 1980 A 1997

Después de conocer las principales características del Impuesto al Valor Agregado y cual fue la exposición de motivos para su fundamentación y vigencia a partir de 1980, mencionaremos a continuación los principales cambios que reformaron, derogaron o abrogaron la ley o reglamento desde su inicio hasta el año de 1997. Para lo cual se desarrolla en ocasiones manifestando las reformas si en el tiempo presente correspondientes a ese año y en otras como lo son para la actualidad en forma pasada.

3.1 IVA 1981

Debido a la preocupación fundamental de la Federación y los estados por proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y coadyuvando a esto el programa de Sistema Alimentario Mexicano que se institucionalizó por ese año 1981, se extendió la tasa 0% a todos los alimentos, con el objeto de tener la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos, y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización; igual tratamiento se dará a la enajenación

de maquinaria y equipo necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuario.

Se gravan las enajenaciones y los servicios prestados por las instituciones de crédito, excepto los servicios de los que se deriven intereses.

Se establece un sistema general de devolución mensual, se precisa que los contribuyentes que apliquen la tasa del 0%, sólo a una parte de sus actividades, únicamente podrán acreditar el impuesto por dicha parte, si no es posible identificarla, se acreditará en el por ciento del valor que dichos actos represente.

Por otra parte se menciona que cuando el contribuyente reciba descuento, la bonificación o devolución de bienes enajenados, lo pagará al presentar la declaración mensual que corresponda al mes en que reciba el descuento, la bonificación o la devolución.

Con el fin de apoyar la fabricación de bienes de capital, se establece que quien reciba anticipos por enajenación de dichos bienes, puede cubrir el impuesto sobre el monto de cada anticipo, pagando la diferencia que resulte hasta el momento en que se entregue o envíe el bien.

Por último se precisó en dichas reformas la liberación del pago de impuestos de los servicios prestados por el transporte público terrestre de personas y los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros socios o asociados de la persona moral prestadora del servicio. Durante el año de 1981 los contribuyentes menores tendrían la posibilidad de que pueden beneficiarse del sistema de tasa del 0%, acreditando el impuesto que les sea trasladado en documentación que reúna los requisitos fiscales.

Fueron estas, entre otras de menos trascendencia, las principales modificaciones que fueron conformando y estructurando la Ley del Impuesto al Valor Agregado después de un año de vigencia en el país.

3.1 IVA 1982

Para el año de 1982 las reformas que se establecieron principalmente, fueron como consecuencia de ajustes sustanciales a las ya existentes, sin sufrir la ley un cambio radical en su infraestructura.

Dentro de las adecuaciones realizadas se excluye la enajenación o uso o goce temporal de la aplicación de la tasa del 6%, con lo que le será aplicable la del 10%, esto concierne al último párrafo del artículo 2º de la Ley del I.V.A. de 1981.

Se posibilita al estimar en los casos de período preoperativo el destino de las inversiones o gastos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. A efecto de que el contribuyente pueda acreditar el impuesto antes de iniciar operaciones y obviar el soporte de una carga fiscal que le impida desarrollarse plenamente cuando empiece a operar. Si en la estimación que realizara resultare diferencia de impuesto por error en el cálculo de gasto o inversiones que no exceda del 10% de los mismos, no se cobrarán recargos; ni se impondrán sanciones.

En lo que respecta a las enajenaciones a plazo se precisa que ésta sólo existirá cuando el plazo exceda de doce meses y siempre que se difiera más de la mitad del precio a seis meses, concediéndose el beneficio de trasladar el impuesto en la medida en se vaya difiriendo el pago. Anteriormente se utilizaba la terminología de enajenaciones en abonos y lo remitía al reglamento para efecto de su aclaración.

En la Ley de 1981 existía un tratamiento especial en lo que corresponde a los inmuebles, en lo referente a realizar la separación entre el monto correspondiente a la construcción y el referente al suelo, se derogó la exención contenida en la ley.

Se realizó una adición al capítulo de las Importación de Bienes y Servicios quedando como sigue: "Cuando un bien exportado temporalmente retorne al

país habiéndosele agregado el valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta ley", artículo 24 Ley del Impuesto al Valor Agregado 1982.

En lo que se refiere a la exportación hubo una reforma bastante importante al manifestar que las empresas residentes en el país aplicaran una tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios, cuando se exporten, siendo que en la Ley vigente hasta el año de 1981 no se pagaba el impuesto, por lo que no daba derecho al acreditamiento del impuesto pagado por dichos bienes o servicios.

Es importante mencionar que con fecha del 1º de Octubre de 1982, entraron en vigor por medio de los artículos transitorios y permanecieron a partir del año de 1983 como ley, algunas reformas, adiciones y derogaciones siendo entre otras las siguientes:

- El cálculo de los pagos provisionales.
- Definición de enajenación.
- Obligaciones de los contribuyentes.
- Se deroga artículo 38 de la exportación.

3.1 IVA 1983

Es en este año de 1983 donde surge uno de los mayores cambios trascendentales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no en lo que se refiere al cálculo ni a la base ni tampoco al gravar a otros sujetos, se realizó un ajuste o aumento sustancial en la tasa general del impuesto pasando de un 10% a un 15% y adicionándose a ciertos artículos suntuarios una tasa del 20%, provocando esto una serie de comentarios y rumores a nivel general en todos los sectores y ámbitos, se hablaba de que no había dado resultados dicho impuesto y que iba a resultar como todos con aumentos sucesivo y periódicos hasta llegar a convertirse en un impuesto gravoso para el último consumidor. Este y otros tipos de diversas opiniones manifestadas y hechas saber por la opinión pública, se realizaron sin que las Autoridades Hacendarias hayan emitido alguna explicación técnica o conducente al respecto. Esta modificación a la tasa trajo como significado una serie de ajustes a algunos artículos en los que tenía influencia la anterior tasa, para precisar en unos casos las nuevas tasas y en otros para conservar la exención de los bienes gravados con las tasas. Se estableció una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y productos alimenticios que se encuentren industrializados y se continuó preservando la tasa del 0% a los alimentos no industrializados.

Por otra parte se modificó la exención de los servicios profesionales independientes para señalar que sólo por los servicios de medicina, cuando su prestación requiera título de médico, no se pagará el Impuesto al Valor Agregado. Así mismo se gravaran los servicios prestados por los artistas, toreros y autores entre otros. Esto resultó de importancia debido a que fue una medida justa, ya que resultaba impropio por ejemplo, que un contador o un arquitecto no cobraran y a su vez no trasladaran dicho impuesto, ya que además se prestaba para no declarar dichos ingresos, por lo que a su vez servirá esta medida como compulsiva y control de esos ingresos, pues dichos servicios se prestaban preponderantemente a empresas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado a su vez quedó estructurada en su artículo 2º por tres incisos A, B, C, dándole una nueva modalidad a la Ley al establecer en cada uno las diversas tasas a aplicar 0%, 6% y 20% según corresponda.

3.1 I.V.A. 1984

No existen para este año reformas de consideración ni ajustes graduales, así como tampoco en lo que concierne a los artículos transitorios en vigor para el año de 1984, más bien con la finalidad de adecuar la regulación sobre ciertos actos o actividades a los diversos tratamientos que se prevén en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para mantener la uniformidad entre ambos impuestos

se realizaron modificaciones al régimen de contribuyentes menores a sus obligaciones principales de pago del impuesto, de tal manera que éste se convierta en un impuesto por ejercicio, también hubo cambios en lo que se refiere al registro contable de los actos o actividades gravadas, con objeto de uniformarlas a una contabilidad simplificada que se ajuste a las reglas previstas por el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, así como el reglamento a esta Ley.

Para efectos del acreditamiento de los comprobantes que correspondan a los actos o actividades, gravadas, se condiciona que se deberán reunir los requisitos que se establezcan en el Código Fiscal de la Federación y los respectivos reglamentos.

En lo referente a pagos anticipados por enajenación de bienes se precisa que, sólo en los casos en que el bien de que se trate se entregue cuando menos tres meses después de recibir el primer anticipo el impuesto se cubrirá conforme se vayan recibiendo los pagos, y en la proporción que cada una represente respecto del total, así también las cantidades entregadas con cualquier carácter al enajenante e inclusive al prestador de servicios se entenderán pagos anticipados y, en su caso sobre los mismos se pagará el impuesto.

Los pagos provisionales que son a cargo de profesionales que prestan servicios independientes, se efectúen mensualmente y dentro del plazo que

establece la regla general de la ley, (el día 20 de cada uno de los meses). Se menciona también en relación a las retenciones realizadas por notario, que se efectuarán durante los primeros 15 días de cada mes de calendario.

Por último otra modificación se advierte en lo referente a las obligaciones que corresponden en los casos de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, en lo que se precisa que será la persona moral la que a nombre de sus miembros, cumpla con las obligaciones señaladas en la ley.

3.1 IVA 1985

Una reforma que fue causa de una serie de comentarios y críticas, fué la referente a la incorporación del Impuesto al Valor Agregado dentro del precio de los bienes y servicios que se ofrecen al público en general, y que, no obstante que se estableció que la reforma entrará en vigor a partir del 1º de agosto de 1985, con el fin de que los contribuyentes y las mismas autoridades fiscales contaran con un período que les permita adoptar las medidas necesarias para su aplicación, ésta causó incertidumbre entre el público en general. Cabe aclarar que la medida fue sometida a la consideración del H. Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1983, habiendo quedado pendiente su estudio con objeto de que las comisiones respectivas valoraran los beneficios de su aplicación.

Al ser aceptada la iniciativa por parte del Congreso, dentro de los principales objetivos que se establecieron con dicha reforma fueron las siguientes:

- Con dicho procedimiento se obtiene un control más efectivo del citado impuesto y en forma encadenada del Impuesto sobre la Renta.
- Se elimina la posibilidad de que en su etapa final al público en general se le traslade el impuesto en actos o actividades sin que proceda su cobro.
- Se termina la imagen negativa que ofrece al turismo internacional el aumento en los precios de bienes y servicios, ocasionando el incremento por el gravamen trasladado.

Y dentro de las ventajas se mencionó:

- Que el expedir comprobantes simplificados es a todas luces más sencillo que hacerlo mediante el cálculo por separado.
- Y que en ésta época en que los precios crecen considerablemente, se canaliza la irritación que provoca el alza por el impuesto.

Por otra parte, se debería considerar que el mecanismo ya había venido operando en algunos casos como son los contribuyentes menores y las empresas que comprueban sus operaciones con tiras de auditoría.

Son éstas entre otras algunas de las razones dadas por parte de las autoridades a los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, sin embargo, se criticaba dicha medida al comentarse que, una de las características del impuesto estaba desapareciendo ya que, con esta medida no representaba un valor agregado al precio del producto y además se ocultaba al consumidor el porcentaje o valor del impuesto, ya que sería difícil precisar a que tasa se estaba comprando el bien o si se encontraba exento del impuesto, además provocaba un efecto psicológico en el comprador en cuanto al precio del producto, ya que se podría interpretar como un aumento del costo y no precisamente la inclusión del impuesto.

Es importante mencionar también que exista la posibilidad de que aquellos contribuyentes que lo solicitaran podrían exigir que se les expiediera la factura en que constara el monto y traslado del gravamen.

En resumen continuarán vigentes las mismas reglas de traslado y acreditamiento del impuesto que habían venido operando, sin embargo fue mi consideración la necesidad de ampliar la reforma de la que se hizo mención por considerarla de relativo interés.

3.2 IVA 1986

En el transcurso del año de 1986 ocurren cambios sustanciales dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya que debido a la reducción del déficit fiscal, fueron previstos por parte de la Secretaría de Hacienda diversos cambios en las leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación y Ley del Impuesto sobre la Renta), con diversos fines mencionando entre otros:

- Lograr una mayor recaudación adecuada para un financiamiento sano del gasto público.
- Proporcionar en el ámbito de su acción, el cambio estructural de la economía.
- Simplificar y ajustar las disposiciones tributarias para hacer más efectiva la lucha contra la evasión y la elusión.
- Allegarle al erario recursos adicionales para la reconstrucción.

No obstante las reformas más pronunciadas de acuerdo al Diario Oficial del 31 de Diciembre de 1985 se suscitaron en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación, ya que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado sólo hubo 5 reformas que se debieron principalmente para ajustar lo que se había realizado a las demás leyes tributarias. Sin embargo posteriormente en los referente a la miscelánea fiscal y a otras promulgaciones realizadas por medio del Diario Oficial en diversas fechas, si se realizaron cambios importantes de acuerdo a la estructura que prevalecía hasta antes de

éstos, a continuación comentaremos las modificaciones más importantes de este año.

Debido al cambio de formas fiscales para efectos de la presentación del Impuesto sobre la Renta y considerando que en ésta es requisito proporcionar la información relativa a los pagos del Impuesto al Valor Agregado, se sustituye la obligación de acompañar un ejemplar de la declaración de I.V.A., a la de Impuesto sobre la Renta, esta reforma es en toda medida sólo el buscar una mayor simplificación fiscal.

Por otra parte los contribuyentes que tengan varias sucursales deberán conservar en cada una copias de las declaraciones mensuales y de los ejercicios y en el caso de que se tengan en diversas entidades federativas, deberán proporcionarlas a las Autoridades Fiscales cuando éstas así lo requieran. Esta modificación se debió a que las entidades para efecto de determinar el impuesto asignable referente a los fondos de participación que distribuye la federación, no contaban con la facultad de requerir a dichos establecimientos los diversos avisos, declaraciones y demás documentos necesarios, siendo con esto mayor apoyo para agilizar los trámites ante la Coordinación con Entidades Federativas.

En concordancia con las modificaciones de las disposiciones relativas al régimen de contribuyentes menores que se realizaron en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se modificaron los aspectos a que se refiere; la estimación de

ingresos cambio de régimen general de ley; comprobantes simplificados y en general todas las reglas que fueron aplicables a este sector.

Con estas modificaciones el contribuyente menor en los documentos que expida no deberá cobrar el I.V.A., ni mucho menos expresarlo en los comprobantes que expida, con lo que se trato de evitar la evasión por medio de todos aquellos contribuyentes menores que se establecían con ese sólo propósito, dejando únicamente aquellos que venden sólo al público en general.

Estas reformas de la Ley incluyendo otra que se refiere a las presentaciones espontáneas que hagan los mismos contribuyentes menores en el caso de alguna comprobación, representa las diversas modificaciones que entrarían en vigor a principios del año de 1986 para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

* Sin embargo a partir del 28 de Febrero de 1986 por medio del Diario Oficial de esta fecha se empezaron a susitar ciertas reformas de relevancia; se estableció lo que se entenderá como actos o actividades con el público en general, para los efectos de la prestación de servicios se considerará que los actos o actividades se realizaran con el público en general en todo caso. En la prestación de servicios de energía eléctrica, hotelería incluyendo sus accesorios, restaurantes, suministros de gas y aero-transporte así como en el arrendamiento de vehículos, invariablemente el impuesto se incluirá en los precios en que los bienes y servicios se ofrezcan; (esto no es aplicable para los contribuyentes menores). Se mencionó también en la miscelánea fiscal que el

valor de la contraprestación pactada se determinará dividiendo el precio total entre 1.06, 1.15 ó 1.20, según se trate de operaciones afectas a las tasas del 6%, 15% ó 20%.

3.2 IVA 1987

Para el ejercicio fiscal de 1987 las propuestas emitidas por el Ejecutivo en dicho año fueron realizadas con el propósito de mejorar la legislación impositiva cuya ejecución no desalentara el trabajo, el ahorro o la inversión .

La política tributaria, parte orgánica de la estrategia de desarrollo, se orientó a continuar el proceso de cambio estructural, fortalecimiento de las finanzas públicas y el combate a la evasión y elusión en el pago de los impuestos. Para este año principalmente se realizaron reformas y modificaciones a la Ley a efecto de llevar acabo ajustes acordes a las demás Leyes impositivas (ISR, LA, IEPES) por lo que concierne a plazos, presentación de declaraciones, avisos, fechas, etc. De igual forma se establecieron 2 artículos transitorios con vigencia en el año de 1987 siendo estos muy similares a los de ejercicios anteriores específicamente el ARTICULO OCTAVO mismo que señala facilidades para los contribuyentes personas físicas que se dediquen a la agricultura, ganadería o pesca y que cumplan ciertos requisitos relativos a sus ingresos para lo cual en caso de ser así podrán solicitar la devolución del IVA sin dar cumplimiento a las demás obligaciones establecidas en el artículo 32 fracc. I, II, IV de la Ley del IVA.

3.2 IVA 1988

- Con el propósito de consolidar la reformas del ejercicio fiscal anterior así como de recuperar la capacidad recaudatoria del sistema y de estimular la inversión de los sectores social y privado se llevaron a cabo diversas modificaciones entre las que se encuentran las siguientes:
- En el caso de la enajenación de bienes a través de fideicomisos con el fin de adecuar las disposiciones referentes a la enajenación de bienes a través de fideicomisos y de precisar la época de pago del IVA a que están sujetos los tenedores de certificados de participación, se establece que el momento de enajenación surge cuando se entreguen materialmente al adquiriente los bienes que estos certificados amparen. No quedan comprendidos en este tratamiento los certificados de participación inmobiliaria.
- En el caso de exenciones como una medida de fomento a las actividades agrícolas y culturales que libere de cargas fiscales a los indispensables para su desarrollo, se adiciona a la fracción III del artículo 25 de la Ley para liberar del pago del impuesto al valor agregado, a las importaciones de bienes muebles usados como son los tractores e implementos agrícolas, libros, periódicos y revistas. Asimismo se libera del pago a la importación de obras de arte que sean destinadas a la exhibición pública en forma permanente.

Igualmente no se pagará el impuesto por los intereses que reciba o pague el Patronato del Ahorro Nacional.

En relación al sector de contribuyentes menores, se establece que cuando dichos contribuyentes dejen de ser menores y que dentro del año calendario en que ese supuesto ocurra, aporten sus bienes en calidad de socios, a una sociedad mercantil, no estarán obligados a pagar el impuesto al valor agregado por ese tipo de enajenaciones, siempre y cuando no hayan mediado las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

- En el caso de compensación en importación de bienes tangibles continuando con las medidas de simplificación administrativa y en concordancia con otras disposiciones se permite compensar cantidades a favor de los contribuyentes contra el impuesto al valor agregado que se tenga que pagar en la importación de bienes tangibles.

A efecto de simplificar la mecánica para el pago de contribuciones y en concordancia con las demás disposiciones que para este fin se han implantado, se somete a consideración la reforma al primer párrafo del artículo 28 de la Ley que nos ocupa, para permitir la compensación de este impuesto que el contribuyente haya pagado en la importación de bienes tangibles, siempre y cuando se cumpla con lo establecido en las disposiciones fiscales. En materia de contribuyentes menores, se plantea la adición de un artículo 35-B y la reforma al último párrafo del artículo 37, para liberar del pago de este impuesto a aquellos contribuyentes que en su carácter de socios aporten sus bienes a una

sociedad mercantil, siempre que dichos bienes formen parte del activo fijo de su negocio.

Para el ejercicio fiscal de 1988 con el objetivo de fomentar las actividades agrícolas y culturales se modifico aplicando la exención para la importación de tractores e implementos agrícolas así como libros periódicos y revistas aun cuando dicha importación sea de bienes considerados como usados de acuerdo a la ley aduanera.

3.2 IVA 1989

En virtud de que las principales políticas tributarias para el ejercicio fiscal de ,1989 fueron:

- Fortalecer la hacienda pública
- Mejorar la equidad del sistema tributario
- Simplificar los procedimientos fiscales
- Promover la competitividad de las empresas mexicanas en el exterior
- Desconcentrar la actividad económica.

La Ley del IVA presento diversas adiciones, derogaciones y reformas siendo entre las principales:

La reforma de la fracción II, del artículo 2o. de la Ley de la materia con el objetivo de incorporar a la tasa general de la Ley a todos los servicios independientes que se presten en las franjas fronterizas y zonas libres del país a que se refiere esta disposición, en virtud de que en ese momento ya no fue justificable que se hiciera una distinción respecto de la clase de servicio que se otorgue, pues por el mismo nivel de competitividad que han alcanzado, hacían innecesario que se continuara aplicándoles la tasa del 6%. Asimismo se propuso reformar al artículo 6o. de esta Ley, para precisar la procedencia de la devolución mensual del saldo a favor que resulte de la declaración de pago provisional, medida que tuvo la finalidad de sanear las finanzas de los contribuyentes al permitirles obtener la devolución del impuesto al valor agregado, proporcionando de esta manera un adecuado desarrollo de su actividad. En disposiciones de vigencia anual, se señala el tratamiento tendiente a establecer que por la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, se aplique la tasa del 0%, planteamiento que tiene la ventaja de dar certidumbre sobre el régimen fiscal aplicable a estos bienes, otorgando en ese momento un beneficio al público consumidor.

3.2 IVA 1990

Para ese año en materia de este tributo, se incorporan algunos cambios con el objetivo de guardar una determinada congruencia con el resto de las reformas.

Asimismo se incluyen cambios con fechas de enteros de anticipos y se adecuan algunas disposiciones aplicables a la importación de bienes, en parte como apoyo a la industria maquiladora, y también como consecuencia de la apertura comercial de nuestro país con el exterior. En seguida se comentan las principales modificaciones que entraron en vigor para efectos de este gravamen a partir del 1º de enero del año en curso:

- En congruencia con la reforma al Impuesto sobre la Renta, en lo sucesivo, las sociedades y asociaciones civiles deberán tributar en los mismos términos que las sociedades mercantiles, englobándose dentro de un concepto genérico, como personas morales.
- En el caso de las personas morales, se modifican las fechas para entero del impuesto, de tal forma que ahora deberán de enterarse a más tardar el día 11 de cada mes. Tratándose de los demás contribuyentes, el entero se llevará a cabo el día 17 de cada mes.
- No se pagará el impuesto por los intereses que se deriven de los pagarés denominados papel comercial, siempre que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- En materia de importaciones cuando éstas sena temporales, no se pagará el Impuesto al Valor Agregado cuando se destinen a transformación, elaboración o reparación.

- Por lo que se refiere a los contribuyentes menores, éstos determinarán el impuesto a pagar disminuyendo del impuesto a cargo estimado el impuesto acreditable. Se eliminan las obligaciones de presentar declaración del ejercicio.

3.3 IVA 1991

Aunque las modificaciones para este año no fueron del todo impactantes se mencionan en términos generales las principales:

Se estableció como requisito para acreditar el IVA, de los contribuyentes del régimen simplificado del impuesto sobre la renta, el que haya sido efectivamente erogados por los de pagos por la adquisición de bienes y servicios de que se trate.

Esta disposición fue congruente con la modificación en el impuesto sobre la renta.

Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios al público en general y que en el año de calendario anterior haya obtenido ingresos o utilizado activos que no excedan, respectivamente, de trescientos millones de viejos pesos de una cantidad equivalente a 15 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente, no estarán obligadas al pago del impuesto al valor agregado es decir estarán exentos de este impuesto.

Se precisa en las modificaciones que no se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de escisión de sociedades.

Se elimina la exención de los servicios prestados por bolsas de valores y por casa de bolsa; por lo tanto, estos servicios, así como las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa, estarán gravados a la tasa general del 15%.

De igual forma se incluyen como servicios exentos del IVA a los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciban o paguen las empresas de factoraje financiero.

Por otra parte, se grava a los bienes importados temporalmente que sea objeto de uso o goce en el país, siempre que dichos bienes se encuentren en el país en el momento de la entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

La siguiente fue una reforma que en su momento fue muy importante como estímulo fiscal y la cual aun sigue vigente en otros términos:

En el caso de que un residente en el país enajene bienes a empresas de comercio exterior o a aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación se considerará que el enajenante lleva a cabo una exportación.

Durante el año de 1991 se continuo aplicando la tasa del 0% a la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, con excepción de:

- Bebidas distintas de la leche
- Jarabes o concentrados para preparar refrescos
- Los que les era aplicable la tasa del 20%

Al igual que en 1990, el consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considero prestación de servicios sujeta al pago del IVA al 15%.

3.3 IVA 1992

Importantes modificaciones surgen para este ejercicio mismas que sufren la inercia de diversas Reformas de año de 1991 como fueron los siguientes:

En el Diario Oficial de la Federación del domingo 10 de noviembre de 1991, se publicó el Decreto Presidencial que eximia parcialmente del pago del IVA a los contribuyentes. Se eximió la tercera parte del impuesto para que quedara en 10% la tasa que en la Ley se establecía en 15% y se otorgó una exención del 50% del impuesto respecto de la tasa del 20% para quedar también en 10%. Se dispuso en el Decreto que el beneficio concedido estaría en vigor hasta el 31 de diciembre de 1991. No obstante, el 15 de noviembre de ese mismo año el Presidente de la República sometió a la consideración del Consejo de la Unión

una Iniciativa de Decreto para reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Las reformas, después de aprobarse, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación del 21 de noviembre de 1991 para entrar en vigor, con algunas excepciones, el 22 de noviembre de ese año. Posteriormente se publicó la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1992, que entró en vigor el 1o. de enero de dicho año, y en ella se establecieron diversos subsidios en este impuesto para mitigar parcialmente el efecto de los que meses antes se había reformado. A continuación comento las principales modificaciones.

Se redujo la tasa general del 15% al 10% y la especial del 20% también al 10%. Con la tasa del 20% se gravan artículos que se consideraban suntarios como el caviar, salmón ahumado, angulas, champaña, televisores a color de más de 75 cms. etc.

Desaparece el tratamiento preferencial en las Zonas Fronterizas; en ellas se causaba el impuesto a razón del 6%; ahora lo causan con la tasa general del 10%

A partir de noviembre de 1991 se modificó la Ley aún cuando quedó con una redacción confusa- para establecer que se considera prestación de servicios gravada con el 10% la enajenación de alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, aun cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en ellos.

Nuevamente quedaron afectos a la tasa 0%, en lugar de la del 6%, la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y las

1020124855

medicinas de patente, con excepción de las bebidas distintas de la leche y los jarabes o concentrados para preparar refrescos.

A partir de 1992, las declaraciones que presenten los contribuyentes, se realizarán los días 17 de cada uno de los meses del ejercicio.

En el artículo tercero transitorio del Decreto de reformas se estableció que el saldo a favor que se origine con motivo de la reducción de la tasa del 15% al 10% en la declaración del mes de noviembre de 1991, se podrá compensar contra cualquier impuesto federal a cargo del contribuyente o retenido a terceros.

Del texto del segundo párrafo del artículo 8 se eliminó la referencia que se hacía respecto de que no se consideraría enajenación la transmisión de propiedad que se efectuara por fusión o por escisión de sociedades.

3.3 IVA 1993

De acuerdo a lo expresado en la exposición de motivos de la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para ese ejercicio fiscal, se menciona que estos fueron realizados para dar continuidad al esfuerzo realizado durante los últimos 4 años, por lo que para ese ejercicio de 1993 se pretendió dar continuidad al logro principalmente de los siguientes objetivos:

1. Fortalecer los recursos públicos
2. Reducir las tasas impositivas y promover la inversión productiva
3. Propiciar una importante redistribución de la carga fiscal en favor de los estratos de menores ingresos
4. Ampliar la base gravable y el número de contribuyentes
5. Simplificar y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales
6. Avanzar en un esquema más competitivo en el ámbito internacional

En virtud de considerar lo anterior para efecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se realizaron muy pocas consideraciones como lo son exclusivamente el establecer reglas para la expedición de comprobantes fiscales, tratándose de operaciones con el producto general la cual en su momento resulto ser confusa para la mayoría de los contribuyentes.

Por otro lado se renueva para el año de 1993 la disposición relativa a la aplicación de la tasa del 0% para el cálculo del IVA por la enajenación e importación de medicinas de patente y de productos destinados a la alimentación.

En virtud de haberse realizado pocos cambios en lo relativo a esta Ley en la correspondiente reforma consideramos oportuno verificar lo relativo a la resolución miscelánea publicada el 31 de Marzo de 1993 en el Diario Oficial de la Federación en la que exclusivamente se observaban dos excepciones a

traves de reglas siendo ambas relativas a circulares expedidas por la Comisión Nacional de Valores en relación a operaciones de títulos opcionales y de ventas de acciones.

Otra reforma que impacto en los contribuyentes y que implico un cambio en el proceso del acreditamento del IVA fue la implantación de las maquinas de comprobación fiscal mismas que deberían contar con memoria fiscal permanente que conserva el valor total de las operaciones diarias así como el monto del impuesto al valor agregado correspondiente a dichas operaciones de igual forma se extendía comprobante fiscal señalando el IVA correspondiente, lo anterior a efecto de evitar la no la traslación de dicho impuesto.

3.3 IVA 1994

La Reforma Fiscal para el año de 1994 pretendió adecuar al Sistema Tributario reformas fiscales que se instituyan a las condiciones económicas y comerciales del país sobre todo considerando la celebración en este tiempo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

No obstante lo anterior para efecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado solo fueron realizadas algunas precisiones o adecuaciones a la Ley que nos ocupa, las cuales nos permitiremos señalar a continuación:

a) Se consideran las importaciones de Oro como exentas del IVA, anteriormente solo procedía la exención cuando el metal se contenía en lingotes.

b) Por los intereses provenientes de operaciones de préstamo de títulos y valores, por la entrega de los bienes al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, cuando se restituyen en el plazo pactado, por los que se obtengan de operaciones financieras derivadas. Concepto que para este ejercicio fiscal empezaba a tener el auge que ya se conoce en la actualidad.

c) Los servicios personales independientes prestados por residentes en el país que sean aprovechados en sus totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero, sin establecimiento o base fija en el país, serán considerados como exportaciones de servicios afectos a la tasa del 0%. Y finalmente tendrán el mismo tratamiento de lo señalado en el párrafo anterior los servicios portuarios de carga, alijo almacenaje, custodia estibo y acarreo dentro de los puentes e instalaciones portuarias siempre que se presten a maniobras para exportación de mercancías. En la resolución que establece reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales que con fecha 28 de Marzo de 1994, en estas se establecieron dos modificaciones referentes directamente al IVA siendo estas las siguientes:

Que el retorno al país de mercancías que se hubieren exportado definitivamente estaría gravado para efectos del IVA aun y cuando no se paguen impuestos de importación de acuerdo con la Ley Aduanera.

Otra reforma fue la relativa a que las donatarias autorizadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico para recibir donativos deducibles no estarían sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado por la importación de los bienes que les hayan sido donados por residentes en el extranjero. La reforma fiscal para el año de 1994, pretendió adecuar al sistema tributario reformas fiscales que se instituyeran a las condiciones económicas y comerciales del País sobre todo considerando la celebración en ese tiempo del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

No obstante lo anterior, para efecto de la ley del Impuesto al Valor Agregado solo fueron realizados algunas precisiones y adecuaciones a la Ley que nos ocupa, las cuales nos permitiremos señalar a continuación.

3.3 IVA 1995

En relación a las políticas fiscales aplicables para el ejercicio de 1995 las cuales fueron publicadas dentro de la Exposición de Motivos del 28 de diciembre de 1994 se establecieron entre otras:

- Lograr equidad y eficiencia del Sistema Impositivo

- Simplificar procedimientos y cumplimiento de obligaciones fiscales
- Mejorar el control para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales

En función de estas se realizaron las modificaciones a la Ley del IVA siendo estas:

- Los criterios que se manejaban en el año de 1980 como actividades gravadas a la tasa 0% fueron incorporadas a la Ley.
- Se reclasificaron algunos sujetos en la relativo a sus tasas y exenciones en los giros agropecuarios y ganadero.
- Para efecto de la Escisión se podrá acreditar el IVA en la proporción del Capital de la Sociedad Escidente.
 - Y continuó la tasa 0% en la enajenación de medicinas de patente así como productos destinados a la alimentación

Las tasas actuales que se encuentran vigentes para el ejercicio de 1995 de acuerdo a la Ley son: la tasa del 10% de conformidad con el artículo 1º y siendo esta la tasa de aplicación general aplicándose por excepción; la tasa del 0% (artículo 2-A); la tasa del 6% (artículo 2-B), esas son las distintas tasas que se encontraban vigentes al 1º de Enero de 1995.

No obstante es importante aclarar que de acuerdo al artículo octavo transitorio queda sin efectos la tasa del 6% dicho artículo se transcribe a continuación "Durante el año de 1995 se aplicará la tasa del 0% para calcular el Impuesto al valor agregado por la enajenación e importación de medicinas de patente y de productos destinados a la alimentación con excepción de los mencionados en los artículos 2-A, fracción I, último párrafo y 2-B, fracción I incisos a), b), d) y último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Debemos mencionar también que con fecha el año de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación diversas reformas relativas al Ley del Impuesto al Valor Agregado entre las cuales se observó que lo relativo a lo señalado en el artículo transitorio anterior se incorporó a la Ley actual vigente.

De igual forma es importante señalar una reforma impactante en lo relativo a la tasa actual vigente de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, siendo esta el incremento realizado a partir del mes de Abril de 1995 lo cual analizaremos más adelante dicho incremento en la tasa general fue del 10% al 15%.

De igual forma para este ejercicio de 1995 se adicionaron dos incisos a esta fracción I del artículo 2-A siendo estos, actos o actividades que se encontraban señalados por medio de criterios oficialmente emitidos por las autoridades competentes durante otros ejercicios fiscales siendo estos los relativos a:

Invernaderos hidropónicos y equipos que los integran (de irrigación) con el objeto de producir temperatura y humedad controlada, de igual forma el oro, orfebrería, piezas artísticas ornamentales y lingotes cuyo contenido mínimo de

dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Por lo que respecta a la prestación de los servicios independientes, estos al igual que el uso o goce temporal por alguno de los bienes señalados con anterioridad gravan a la tasa del 0% a estos se les aplicara de igual forma la tasa del 0%.

Así mismo por lo que corresponde a la exportación de bienes o servicios de acuerdo a lo establecido en su capítulo correspondiente y cumpliendo con los requisitos que en esta se señal se aplicara de igual forma la tasa del 0%. Así mismo de igual forma aunque este será el tema medular y de importancia del presente trabajo debe señalarse en esta sección lo que se menciona en el último párrafo del artículo 2-A:

" Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirá los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley"

Como fue mencionado ya con anterioridad en el artículo octavo transitorio ya transcrito en páginas anteriores en lo relativo a medicinas de patente así como productos destinados a la alimentación se encuentran vigentes ya a tasa del 0%, no obstante en virtud de la importancia y trascendencia de dicho espacio entre las diversas reformas a continuación me permito transcribir el referido artículo 2-B:

" El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 6%, cuando se realice la enajenación e importación de:

I. Los productos destinados a la alimentación a excepción de:

a) Bebidas distintas de la leche.

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

c) Los que le sea aplicable la tasa del 0%

d) Caviar, salmón ahumado y angulas

e) Medicinas de patente"

Además de los diversos bienes y servicios señalados con anterioridad los cuales se encuentran sujetos a la tasa del 6% debe mencionarse que existen criterios, resoluciones a particulares y jurisprudencias por parte de las autoridades fiscales correspondientes que pueden incluirse o bien no considerarse como sujetos a la tasa del 6% en virtud de las características particulares de su actividad. Cabe señalar que lo antes mencionado es de aplicación para los bienes y servicios señalados como sujetos a la tasa del 0%

3.3 IVA 1996

Las reformas y adiciones realizadas a este impuesto fueron en su mayoría con la intención de unificar y guardar la simetría impositiva y tributaria de los diversos preceptos fiscales, ya que las modificaciones a este impuesto se encontraban establecidas a través de reglas en el ejercicio fiscal anterior o bien artículos transitorios que fueron agregados como parte de la Ley.

Para el ejercicio fiscal de 1996 se reforman y adicionan siete artículos en cada caso y se deroga el art. 2-B, mismo en el que se establecía la tasa del 6% del Impuesto al Valor Agregado. A continuación me permito realizar breves comentarios en relación a los artículos en mención.

Por lo que respecta al art. 2-A (tasa del 0%) se adiciona lo que anteriormente se consideraba como gravable a la tasa del 6%, siendo entre los bienes principales la enajenación de lo siguiente:

- Medicinas de patente
- Productos destinados a la alimentación con excepción de:
 - Bebidas distintas a la leche (jugos, néctares o concentrados de frutas o verduras), jarabes o concentrados para refrescos, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores, caviar, salmón ahumado y angulas.

El derecho al acreditamiento sigue siendo personal para los contribuyentes, hasta el ejercicio anterior se exceptuaba a las figuras jurídicas de la fusión y escisión, para este ejercicio se analiza individualmente el caso de la escisión para lo cual el saldo pendiente de acreditar a la fecha de la escisión solo lo podrá efectuar la sociedad escidente, sin tomar en cuenta la proporción en que se divida el capital.

Se establece un nuevo tratamiento en el art.5 de la LIVA para efecto de los pagos provisionales de la Sociedades Escindidas, las cuales los efectuarán en el primer ejercicio siguiente a la escisión. De igual forma funcionará para el caso de una nueva sociedad que surja con motivo de una escisión.

En el art. 15 de la LIVA se señalan las siguientes fracciones que se contemplan como exenciones para efectos del pago del IVA, en el caso de la fracción XII inciso C, en la que se establece que los servicios proporcionados como contraprestación normal por sus cuotas a todos aquellos miembros de cámaras y agrupaciones que se señalan en dicho inciso, tal cual se modificó para efecto de ISR se consideran también a las agrupaciones silvícolas dentro de la exención.

De igual forma se reactiva una fracción que se encontraba derogada para considerar como exentos los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorio y clínicos que presten los organismos de la administración pública en sus tres ámbitos de validez.

Esta reforma se encontraba considerada ya dentro de las reglas establecidas durante el ejercicio de 1995, en lo referente al momento de considerar como causados el IVA de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de las obligaciones, toda vez que el art. 17 de la LIVA establece como momento de pago del impuesto para el caso de la prestación de servicios al ser estos exigibles, en virtud de la situación económica del país se considero que para el caso de los intereses señalados se tenga obligación de pagar el impuesto hasta que se perciba en efectivo o en bienes los servicios prestados o bien cuando se expida el comprobante de ambos casos, se considerará lo que ocurra primero.

Se adiciona a la Ley art. 18-A en el que se señala el procedimiento para la determinación del valor real de los intereses devengados, siempre y cuando estos hallan sido proporcionados por instituciones del sistema financiero y que deriven de créditos relacionados con actos o actividades gravadas. Para la determinación antes señalada se calculará la tasa real de interés, esta se obtendrá disminuyendo a la tasa de interés que corresponda al período de que se trate la inflación (esta se determinará dividiendo el valor de la unidad de inversión del último y primer día del período). Lo anterior aún que en otros términos ya se estaba realizando a partir del 7 de julio de 1995, con el propósito de pagar el valor agregado solo sobre el interés real devengado descontando el espiral inflacionario.

Se agrega dentro del concepto de uso o goce a la prestación del servicio de tiempo compartido, a efecto de tributar bajo el capítulo IV de la LIVA.

En el caso de que la enajenación de bienes importados temporalmente se debe acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanera, y siempre que dichos bienes no cambien de Régimen Aduanero y se realicen entre dos empresas consideradas como maquiladoras de exportación, a dicha operación se le considerará como exportación para efectos de la LIVA y por lo tanto gravará la tasa del 0%.

Para los efectos del art.31 de la LIVA en los casos de importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior se agrega para este ejercicio fiscal a las empresas que cuenten con el programa PITEX aprobado por la SECOFI.

Para los efectos de art. 32 en lo relativo al cumplimiento de diversas contribuciones por parte de los contribuyentes al IVA, únicamente se adecua lo relativo a la disyunción entre actos o actividades en virtud de que anteriormente se señalaba como conjunción.

De igual forma en el mismo artículo se considera a los sujetos de la tasa del 0% como no obligados expresamente al traslado del IVA en la documentación correspondiente.

En virtud de las diversas reformas realizadas tanto a la Ley de Coordinación fiscal como a los Convenios y Anexos establecidos entre la Federación y las Entidades Federativas se realizaron modificaciones en lo relativo al convenio que existe de no mantener impuestos locales sobre lo que se señala en el art. 41 incluyéndose como excepción la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, así como la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Durante el Ejercicio de 1996 el IVA sobre el servicio o suministro de agua para uso doméstico se causará a la tasa del 0%

La Reforma al art. 41 entrará en vigor el 1 de enero de 1997.

3.3 IVA 1997

Realizada como una medida destinada a promover la inversión según lo señalado en la Exposición de Motivos se activa lo relativo a que en caso de que el contribuyente opte por aplicar la deducción inmediata para efecto de ISR la parte del IVA acreditable será en su totalidad sujeta a la aplicación del acreditamiento correspondiente. Esto se realizó solo a efecto de precisarlo.

Se señalo igualmente para los casos de fusión o escisión la fecha en que deberá la empresa que surja como nueva presentar sus declaraciones, la cual

será la fecha en que se venía presentando y la obligación de presentar sus declaraciones será el mes en que ocurra la fusión o escisión en su caso.

Para efecto de los casos de transmisión de propiedad a instituciones de crédito por medio de la dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, se establece que estas instituciones quedan obligadas a calcular y a enterar el impuesto que corresponda por lo tanto el enajenante queda liberado de toda responsabilidad, así como el Federatario Público lo cual se señalará más adelante en el art. 33 de la LIVA.

Otra reforma para este ejercicio fue el establecimiento de lo que se considera como transportación aérea internacional lo cual se señala será el servicio prestado a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país.

Se reformo el art.31 referente al procedimiento de enajenaciones de residentes en el país a empresas que cuentan con PITEEX o maquiladoras en cuanto a la proporción que estas representan de la venta. Así mismo se estableció la obligación para las ECEX, PITEEX y MAQUILADORAS de aportar la información necesaria a la S.H.C.P. respecto a estas enajenaciones.

Otras reformas señaladas fueron en relación a los Convenios de Coordinación Fiscal en cuanto a los gravámenes a no recaudar por parte del

Estado y Municipios estos en lo relativo a billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos.

Finalmente se estableció en artículos transitorios que para el ejercicio de 1997 el servicio o suministro de agua para uso doméstico, causaría tasa 0%.

4.4 INICIATIVA Y EXPOSICION DE MOTIVOS 1999. I.V.A.

En virtud de que al momento de estar prácticamente terminado el presente estudio fué presentado por el Ejecutivo de la Nación, la Iniciativa de Ley de Ingresos y Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente a 1999, es mi firme intención el agregar este apartado a efecto de no señalar en forma genérica y únicamente representativa dicha propuesta a efecto de dejar establecido las reformas y motivos que serán sujetas a discusión y aprobación en su caso.

Las medidas que se ponen a consideración se clasifican en cuatro grandes apartados:

- Fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario.
- Promover la inversión.
- Mejorar la Equidad.
- Fortalecer el federalismo fiscal.

En la Exposición de Motivos en lo relativo al IVA se señala lo siguiente dentro de los cuatro anteriores:

“Modificaciones a la forma de operación del I.V.A. en casos específicos”: se propone incorporar una retención en el pago del IVA para cierto giro de contribuyentes (desperdicios industrializados, servicios personales independientes , el uso o goce de personas físicas a personas morales, adquisición de bienes tangibles o uso o goce de residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país, los bienes y servicios que se presenten a la federación o sus organismos descentralizados.

Asimismo en otro apartado del mismo documento se señala:

“En la imposición indirecta , la introducción del esquema tipo valor agregado en todos los impuestos que la componen, permitió eliminar todo gravámen de esta índole a la inversión y a las exportaciones al definirse con base en el consumo. Por otro lado, se eliminó toda distorsión impositiva a los precios relativos entre bienes de producción nacional y bienes importados”.

Finalmente se estableció en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999, ingresos estimados de impuestos por \$518,658.4 millones, lo que representa un 49% de los ingresos presupuestados totales \$1,040,935.7 millones y de IVA \$150,169.0 millones representando un 28% y un 14% respectivamente del presupuesto.

CAPITULO 4

ESTRUCTURA Y FORMACION ACTUAL DE LA LEY

Ya anteriormente no ocupamos de la formación actual y como surgió hasta estos tiempos la Ley al Impuesto al Valor Agregado. En 1980 cuando entró en vigor como estaba compuesta y la evolución y estructuración que ha tenido hasta este año, por lo que en este tema se contemplará un análisis de los elementos que la confabulan así como de sus características principales en el año de 1998.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado está compuesta actualmente por 9 capítulos:

CAPITULO I	DISPOSICIONES GENERALES
CAPITULO II	DE LA ENAJENACION
CAPITULO III	DE LA PRESTACION DE SERVICIOS
CAPITULO IV	DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES
CAPITULO V	DE LA IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS
CAPITULO VI	DE LA EMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS
CAPITULO VII	DE LA OBLIGACION DE LOS CONTRIBUYENTES
CAPITULO VIII	DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES
CAPITULO IX	DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

A su vez el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se compone de igual número de capítulos, y forman parte de este contexto los artículos transitorios emitidos a partir del 1º de Enero de 1980.

Comentaremos los capítulos que conforman la Ley y su reglamento apoyándonos en las leyes fiscales, reglamentos, circulares y criterios, con el fin de lograr una comprensión total y clara de los artículos de mayor importancia de I.V.A.

1º DISPOSICIONES GENERALES:

4.1 Sujeto y Objeto del IVA

Las personas físicas y morales entendiéndose por éstas las que para el efecto señale el Código Civil, que en territorio nacional, realicen los actos o actividades que se mencionarán, están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado:

- Enajenen bienes
- Presten servicios independientes
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- Importen bienes o servicios

Como concepto de territorio nacional entendiendo lo que al efecto marca el Código Fiscal en su artículo 8 y el artículo 42 de la Constitución, es importante hacer estas correlaciones para efecto de que no quede duda alguna en lo que se refiere al sujeto y objeto general de la Ley.

Dichos impuestos se trasladará en forma expresa y por separado, Por traslado; ” Se entenderá el cobro o cargo que el contribuyentes debe realizar a determinadas personas, igual un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.” Esto es lo que establece el Diccionario de Términos de Impuesto al Valor Agregado así como la misma Ley. El término traslación se presto a mucha confusión al momento de establecerse en Ley ya que de acuerdo al Diccionario es sinónimo de transportar.

4.2 Tasas de IVA

El artículo 2-A y 2-B de la Ley del IVA mencionan las tasas que se aplicaran para cada acto o actividad que se realice, especificando en el caso de enajenaciones, prestación de servicios, uso o goce e incluso la exportación, para efecto de la importación esta surtirá los mismos efectos señalados para cada acto, dependiendo del tipo de bien que se importe.

4.2.1 Tasa del 0%

De conformidad con el artículo 2-A de la Ley del IVA y siendo este correlacionado con los artículos 3, 4,5 y 6 del Reglamento de la misma Ley los contribuyentes aplicaran la tasa del 0% a los valores a los que se refiere esta Ley, siendo entre otros los principales los que a continuación me permito enlistar lo anterior de acuerdo al Manual de Complementación Legal del IVA emitido por la Dirección General de Servicios de Asistencia al Contribuyente en el cual se da a conocer el listado y resoluciones correspondientes a lo que se considera para efectos de la Ley del IVA como vegetales y animales así como la de otros artículos que se señalan:

Vegetales

- Aguacate
- Ajo
- Ajonjolí
- Alfalfa
- Café
- Canela
- Cebolla
- Ciruela
- Fresa
- Guayaba
- Higo
- Iztle
- Jamaica
- Limón
- Sandía
- Sorgo
- Pera
- Pimienta
- Avena
- Betabel
- Cacao
- Cacahuate
- Calabacita
- Col
- Coliflor
- Chabacano
- Chicharo
- Maíz
- Maguey
- Mango
- Manzana
- Naranja
- Nuez
- Papa
- Pepino
- Soya

- Durazno
 - Piña
 - Chile seco
 - Tabaco en Rama
 - Ejote
 - Plátano
 - Chile verde
 - Té
 - Elote
 - Rábanos
 - Lechuga
 - Tomate
 - Espinaca
 - Uva
 - Lenteja
 - Toronja
 - Garbanzo
 - Vainilla
 - Frijol
 - Tuna
 - Zacate
- **Animales**
- Armadillo
 - Delfin
 - Venado
 - Borrego
 - Pulpo
 - Víbora
 - Burro
 - Cabra
 - Langosta
 - Caballo
 - Conejo
 - Ostión
 - Rana
 - Chivo
 - Tiburón
 - Res
 - Pato
 - Atún
 - Pollo

Los siguientes bienes:

- Carne en estado natural
- Leche y sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación, se considera derivados de la lecha el queso, la crema, la nata y la leche agria incluyendo la tipo búlgara y la mantequilla, siempre y cuando no estén mezclados con otros productos.

- Harina de Maíz y de Trigo y nixtamal
- Pan y tortillas de maíz y de trigo
- Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal
- Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas
- Café, sal común, azúcar, macabado y piloncillo
- Agua no gaseosa, ni compuesta.
- Ixtle, palma y lechugilla

Para que estos artículos se les aplique la tasa del 0% deben enajenarse completos:

- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga.
 - Motocultores para superficies reducidas
 - Ardos
 - Rastras para desteriorar la tierra arada
 - Cultivadoras para esparcir y desyerbar
 - Cosechadoras
 - Aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes
 - Plaguicidas
 - Herbicidas y fungicidas
 - Equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola
 - Sembradoras
 - Ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje
 - Desgranadora

- Abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo
- Aviones fumigadores
- Motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, cuando estas en la matrícula o registro de la misma, así se determine, salvo prueba en contrario, en la importación de dichas embarcaciones cuando para efectos del pago del impuesto general de importación se les considere como barcos pesqueros.
- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

4.2.2 Tasa del 15%

De conformidad con el artículo 1º de la Ley de Impuesto al Valor Agregado este impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a los valores que señala esta Ley, y se especifica que el IVA en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores. En los temas anteriores específicamente en el de la evolución ya se ha señalado las distintas modificaciones en la tasa general del impuesto así como la más reciente en este año por lo que me permitiré mencionar algunos comentarios por la reciente reforma a la Ley así como considerando los posibles efectos que se producirán:

5.2.3 TASA DEL 10%

En el art. 2 de la Ley se establece nuevamente la aplicación de una tasa del 10%, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se realice en la región fronteriza, de igual forma aplicará en los casos de importación, asimismo se señala como excepción la actividad inmobiliaria.

Lo anterior en principio reitera la necesidad de apoyar a los residentes en la región fronteriza correspondiente, la cual como ya fué señalado operaba la tasa del 6%.

Como comentario, la aplicación de esta tasa en la región fronteriza trae como consecuencia la dificultad de aplicación de ésta, en los casos en que una compañía cuenta con sucursales o empresas afines a su actividad (filiales, etc.) en virtud de que se realizan adquisiciones , enajenaciones o sólo traspasos por éstas.

4.3 Tasas del IVA

Esta figura jurídico-fiscal es considerada por la doctrina como la característica principal de algunos impuestos indirectos de nuestro Sistema Fiscal (IEPS-IVA), y la cual es la justificante del supuesto no gravámen del contribuyente directo sino el derecho al acreditar el impuesto trasladado a el y por el al consumidor u otro sujeto.

4.3.1 Definición del Concepto Acreditamiento

La ley del IVA para el ejercicio fiscal de 1998 define como acreditamiento en “restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso.

4.3.2 Definición IVA Acreditable

El art. 4 LIVA señala “se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda. De lo anterior podemos deducir que por acreditamiento se entiende una operación de sustracción que podría ser representada de la siguiente forma:

Impuesto acreditable + Impuesto pagado en la
importación - Impuesto trasladado

ACREDITAMIENTO =

Impuesto a pagar o a favor

Así mismo señalar el hecho de que podemos establecer que el IVA pagado en la importación no es motivo de acreditamiento, la figura por excelencia del IVA al momento de su pago se establece su explicación a continuación:

Una Sociedad Anónima realiza una importación por \$100,000.00 que genera un IVA de \$15,000.00, así mismo su impuesto acreditable del período fue de \$200,000.00 y el impuesto por el trasladado fue de \$300,000.00 producto de enajenaciones por \$2,000,000.00. Si determinamos el IVA acreditable total del período la operación sería:

IVA Acreditable	\$200,000.00
IVA pagado en la importación	<u>\$ 15,000.00</u>
IVA Acreditable Total	\$ 215,000.00

y al aplicar el acreditamiento:

IVA Acreditable	\$ 215,000.00
(-) IVA Traslado	<u>\$ 300,000.00</u>
(=) IVA a Cargo	\$ 85,000.00

Como puede observarse el IVA de la importación (\$15,000.00) forma parte del IVA acreditable y está considerado dentro del acreditamiento. Sin embargo considero lo siguiente:

- El IVA producto de la importación fue pagado en su totalidad por el sujeto pasivo el contribuyente), en este caso la S.A.) \$15,000.00 al sujeto activo (S.H.C.P. en este caso la Autoridad Aduanera/pedimento de importación)
- En virtud de estarse pagando el crédito fiscal por parte del sujeto pasivo al activo en su totalidad no se aplico la figura del acreditamiento para esta situación (hecho generador)
- De que finalmente una vez pagado éste IVA pueda acreditarse sería, otra situación distinta al tratamiento normal entre dos contribuyentes (sujetos pasivos)

4.3.3 Requisitos del IVA Acreditable

A continuación mencionaré los requisitos para que el IVA sea acreditable, mismos que se señalan en el art. 4 de la LIVA;

- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%

Se establece en el mismo artículo que por estrictamente indispensable se entenderá lo que cumpla con los requisitos de deducibilidad para ISR

- Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes que señala la fracción III del artículo 32 de la LIVA (el cual remite al Código Fiscal y su Reglamento)
- Que haya sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate en los términos de los artículos de la LISR

Finalmente se señala que el Derecho a realizar y aplicar el acreditamiento es personal y no puede ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión y en otro supuesto la escisión.

4.4 Cálculo de pagos provisionales e impuesto anual

Este es un punto importante de la Ley en virtud de que esta Ley señala expresamente que el impuesto se calcula por ejercicios fiscales, con la salvedad de lo conocido como actos accidentales que mas adelante señalaremos.

4.4.1 Pagos Provisionales

Estos se presentan mediante declaración en oficinas autorizadas (BANCOS) en las mismas fechas de pago que el ISR, con excepción del ejercicio de inicio de operaciones y en el de liquidación, para lo anterior se manejará lo siguiente:

TABLA 5

FORMAS Y PERÍODOS DE PAGO

Tipo de Declaración	Mensual	Trimestral	15 días siguientes	Forma Fiscal
Pago provisional período	☐	☐		
Inicio de operaciones		☐		
Período de liquidación	Mismos períodos y mismas fechas en que se venían realizando			
Acto accidental			☐	
Sociedades escindidas y fusionadas	A partir del mes en que ocurra la fusión y escisión (en las mismas fechas en que se realiza			

Para efecto del cálculo del pago del impuesto se manejará el siguiente caso de una S.A.

TABLA 6

CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL

ENAJENACIONES:

Fecha	No. de Factura	Sub-Total	IVA	TOTAL
03/Ene/98	001	\$100,000	\$15,000	\$115,000
15/Ene/98	002	\$200,000	\$30,000	\$230,000
24/Ene/98	003	\$300,000	\$45,000	\$345,000
25/Ene/98	004	Cancelada		
31/Ene/98	005	\$400,000	\$60,000	\$460,000
TOTAL		\$1,000,000	\$150,000	\$1,150,000

COMPRAS – GASTOS – ADQUISICIONES – INVERSIONES:

Fecha	No. de Factura	Sub-Total	IVA	TOTAL
05/Ene/98	1824	\$50,000	\$7,500	\$57,500
17/Ene/98	0031	\$100,000	\$15,000	\$115,000
26/Ene/98	152803	\$150,000	\$22,500	\$172,500
31/Ene/98	042	\$200,000	\$30,000	\$230,000
TOTAL		\$500,000	\$75,000	\$575,000

El artículo 5 de la LIVA cuarto párrafo menciona:

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

Como puede observarse este párrafo no es lo suficientemente claro para

desarrollar el cálculo del impuesto, sin embargo en virtud de que para efecto de este estudio no es la prioridad analizar y señalar deficiencias de tipo técnico, no remitiremos en este caso al cálculo del impuesto con este sencillo ejemplo y partiendo de la base de que ya fue señalado anteriormente la determinación del acreditamiento:

CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL DEL IVA

IVA trasladado	\$150,000
IVA Acreditable	<u>75,000</u>
IVA a Cargo	\$ 75,000

Este se pagaría de conformidad con el cuadro de formas y períodos

4.4.2 Impuesto Anual.

El quinto párrafo de la Ley de IVA correspondiente al Art.5 no ha sido modificado desde el año de 1980 no obstante que en los años de 1983-1988 algunos contribuyentes por desconocimiento o aprovechando la disposición literal del párrafo presentaban sus declaraciones anuales con impuesto a cargo lo cual en virtud de la forma determinar el pago provisional que como ya fue observado debería ser un pago definitivo del impuesto y no un anticipo o provisional como sucede en ISR. El impuesto anual deberá ser resultar en cero o a favor lo cual el cálculo y la declaración anual se convierten en una

declaración informativa o acumulativa para efecto de presentación. Existe un caso esporádico que es materia directa de nuestro estudio, más adelante podrá observarse cuando se mencione el caso de actividades gravadas y exentas y se realice el prorrateo correspondiente, en su momento se observará cual pudiera ser el único caso en que esta declaración pudiera resultar a pagar. A continuación se realiza un ejemplo en el cual puede observarse lo antes mencionado:

Tabla 7

CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

A	B	C	D	E
MES	IVA TRASLADADO	IVA ACREDITABLE	IVA A CARGO	PAGO PROVISIONAL
Enero	\$ 50,000	\$ 25,000	\$ 25,000	\$ 25,000
Febrero	100,000	50,000	50,000	50,000
Marzo	150,000	75,000	75,000	75,000
Abril	200,000	100,000	100,000	100,000
Mayo	250,000	125,000	125,000	125,000
Junio	300,000	150,000	150,000	150,000
Julio	350,000	175,000	175,000	175,000
Agosto	400,000	200,000	200,000	200,000
Septiembre	450,000	225,000	225,000	225,000
Octubre	500,000	250,000	250,000	250,000
Noviembre	550,000	275,000	275,000	275,000
Diciembre	600,000	300,000	300,000	300,000
TOTAL	\$ 3,900,000	\$ 1,950,000	\$ 1,950,000	\$ 1,950,000

Identificamos las columnas por las letras:

A.- Representa los doce meses del ejercicio

B.- El IVA trasladado por la empresa, es decir el cobrado producto de las enajenaciones realizadas en el año, considérese todas a la tasa del 15%

C.- El IVA acreditable de la empresa, es decir el pagado producto de sus adquisiciones e inversiones realizadas en el año, considérese todo a la tasa del 15%

D.- El IVA a cargo representa el IVA una vez aplicado el

ACREDITAMIENTO

E.- Pago provisional el impuesto pagado en la declaración (forma Fiscal) considérese que los pagos fueron realizados mensualmente.

Para efecto del cálculo del impuesto anual, se desarrollara la siguiente forma:

PASO 1

Para obtener el valor total de los actos o actividades art. 11 RIVA dividiremos el total de la columna A \$3,900,000 entre el 15% a efecto e determinar las enajenaciones realizadas en el año

$$\begin{array}{rcl} \text{V.T.A.A.} = & \frac{\text{IVA trasladado}}{\text{Tasa IVA}} & \frac{3,900,000}{.15} = \$ 26,000,000 \end{array}$$

PASO 2

Determinación del impuesto del ejercicio

IVA Traslado	\$ 3,900,000 (Total columna B)
IVA Acreditado	<u>1,950,000</u> (Total columna C)

IVA A CARGO (Impuesto del ejercicio) \$ 1,950,000

PASO 3

Aplicación del art. 5 quinto párrafo:

“El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses del ejercicio”

Impuesto del ejercicio	\$ 1,950,000
(-) Pagos Provisionales	<u>1,950,000</u>
CALCULO IMPUESTO ANUAL	\$ 0

Con este cálculo puede observarse lo antes mencionado, en cuanto a que el cálculo se convierte en datos informativos, puesto que el saldo resultante será en cero o a favor, con la excepción ya señalada.

En caso que el contribuyente pagara tácitamente como es señalado en la ley "El impuesto anual se pagará"; la Autoridad procedería a la determinación correcta del impuesto obligando al contribuyente de conformidad con lo establecido en la Ley y Reglamento de IVA a presentar declaración complementaria con sus recargos correspondientes, en virtud de haber sido determinado incorrectamente algún pago provisional.

Finalmente en este punto también considero importante señalar que a partir de que las declaraciones anuales de ISR y de IVA se presentan en las mismas formas fiscales, esto ha ocasionado que los contribuyentes presenten sus declaraciones en la misma fecha, lo cual considero no priva al contribuyente de presentar la declaración conteniendo únicamente los datos del IVA, presentando posteriormente una declaración complementaria, lo cual no se acostumbra hacer, pero para efecto de una empresa con saldo a favor en el ejercicio esto sería una forma de aprovecharlo de inmediato y no esperar hasta obtener los datos definitivos de ISR, los cuales son más complicados de obtener y normalmente se determina hasta finales del mes de marzo, no así los de IVA.

4.5 Devoluciones de IVA.

4.5.1 Fundamento Legal.

De conformidad con el Código Fiscal de la Federación dentro del título II de los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes art. 22 CFF “Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las Leyes Fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de éste último, los que podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor”.

4.5.2 Saldos a favor de IVA.

Para efectos del impuesto al valor agregado el artículo del CFF anteriormente señalado tiene una determinante aplicación en virtud de los contribuyentes que cuentan con bienes y servicios a los que les corresponden diversas tasas de IVA 0%, 10%, 15% o en su caso una única (tasa 0%) y realizan compras o adquisiciones a una tasa mayor, se presentaría lo que se observa en el art. 6 LIVA “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 este último caso sea sobre el total del saldo a favor”.

Un breve ejemplo sería:

Mes de Enero 1998

IVA trasladado	\$ 100,000
IVA acreditbale	<u>\$ 250,000</u>
SALDO A FAVOR IVA	(150,000)

Mes de Febrero 1998

IVA trasladado	\$ 200,000
IVA acreditable	<u>\$ 150,000</u>
Impuesto a cargo	\$ 50,000
(-) Saldo a favor enero	<u>\$ 150,000</u>
SALDO A FAVOR FEB.	(100,000)

Saldo a favor acreditado contra el impuesto a cargo art. 6 LIVA

En el supuesto de que la persona física o moral tuviera saldos a favor mensuales consecutivos, solicitaría su devolución mediante la forma fiscal 32 cumpliendo los requisitos establecidos en las leyes, reglamentos, reglas, criterios, etc. debiendo la autoridad realizarla dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente (administradora art. 11 RCFF) con todos los datos que entre otros son:

- Copia de la declaración donde se genero el saldo a favor (en su caso complementario)
- Forma fiscal 32 (solicitud de devolución)
- Papel de trabajo donde se muestra el origen del saldo a favor
 - Anexos forma 32 (opcionalmente, medios magnéticos que contengan la Información de proveedores, prestadores de servicios y arrendadoras que representen el 100% del valor de sus operaciones)
- En el caso de contribuyentes que dictaminen sus Estados Financieros para efectos fiscales, podrán presentar la declaratoria a que se refiere el art. 15 RIVA de conformidad con el art. 52fII CFF y anexo 1 forma oficial 32

Lo anterior es señalado en la Regla 2.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal 1998 y se presentará en el módulo de atención fiscal de la administración de recaudación competente. Es importante señalar que en las mismas reglas se establece la posibilidad de efectuar la compensación del saldo a favor de IVA contra el IMPAC o contra el ISR, cumpliendo con una serie de requisitos señalados en la Regla 2.2.6 de la misma resolución.

4.5.3 Saldos a favor IVA Declaración Anual

Si bien como se ha comentado anteriormente el IVA es un impuesto que se

determina por ejercicio anual y que este en la declaración anual se torna meramente informativo, en los casos en que se obtenga saldo a favor en la declaración mensual (diciembre o último trimestre) este será el saldo a favor anual. En la práctica la aplicación que se le ha dado al art. 12 RIVA el cual cita "el resultado de esta operación será disminuido con el monto del impuesto acreditable en dicho período, con el saldo pendiente de acreditar del período inmediato anterior SIEMPRE QUE SE TRATE DEL MISMO EJERCICIO Y EN SU CASO, CON EL SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO ANTERIOR".

Esta parte del artículo ha sido interpretado de manera que, para acreditar el saldo del ejercicio anterior (1997) contra el pago provisional del ejercicio actual (enero 1998) la declaración anual del ejercicio anterior deberá esta presentada, de no ser así se estaría aplicando un saldo a favor que no corresponde al mismo ejercicio (saldo a favor mes de diciembre 1997). Lo anterior se complicaría por lo señalado ya anteriormente en la parte del cálculo anual del IVA en virtud de presentarse la declaración hasta el mes de marzo y CONJUNTAMENTE CON LOS DATOS DE ISR (Ver ese punto de este estudio), ejemplo:

Saldo a favor declaración pago provisional Dic 97	\$ (500,000)
Impuesto a cargo Ene 98	\$ 150,000
Impuesto a cargo Feb 98	\$ 200,000

es decir en diciembre el contribuyente sabe, conoce y determina que tiene un saldo a favor de IVA de \$500,000 puesto que es el mismo que se obtendría

al momento de acumularlo en sus datos anuales. Sin embargo por no ser el mismo ejercicio (1997) no podrá acreditarlo contra los impuestos a cargo de enero y febrero \$150,000 y \$200,000 respectivamente por no haberse generado en el mismo ejercicio, a menos de que PRESENTE SU DECLARACION ANUAL con fecha anterior al vencimiento y presentación de sus pagos provisionales del ejercicio posterior a 1998.

4.5.4 Notas de Crédito

Finalmente para efectos de considerar la parte final de la etapa correspondiente a Disposiciones Generales de la Estructura Actual de la Ley, comentaré sobre lo correspondiente a los DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y DEVOLUCIONES en los bienes enajenados los cuales en la siguiente(s) declaraciones se disminuirán y restituirá el IVA correspondiente art. 7 LIVA previo cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 17 RIVA por medio de la expedición de la nota de crédito correspondiente.

Un comentario adicional sería el hecho de que puede observarse que la Ley no contempla el término rebajas, no obstante que contablemente es utilizado de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual señala que los descuentos aplican en el pronto pago, las bonificaciones por ventas en volumen y las

rebajas por mercancías defectuosas. Cabe señalar que la Ley de ISR contempla como no deducibles las rebajas.

4.6 Enajenación IVA:

Es importante manifestar primeramente que el término de enajenación es muy amplio y considero fundamental el señalar lo que el Código: establece en su art. 14; mencionando los conceptos únicamente en virtud de que este estudio no representa la finalidad del análisis de dichas figuras jurídicas, no obstante su importancia:

- Compra - venta
- Adjudicación
- Arrendamiento financiero
- Fideicomiso
- Cesión de derechos (factoraje)
- Faltantes de bienes en el inventario
- Transmisión de la propiedad
- Venta títulos de crédito
- Venta de derechos de crédito
- Fusión / Escisión
- Permuta

Debemos señalar que de las anteriores figuras en algunos casos se deben de cumplir con diversas circunstancias o requisitos para manifestarse como tal

en el aspecto fiscal y tal vez no en el mercantil, civil, financiero, etc. y de igual forma de estas podrán desprenderse otras situaciones o existirán otras consideraciones que se determinan como enajenación para estos efectos.

Por motivos obvias de este trabajo lo correspondiente a la exención se tratará para este capítulo y los demás en otro capítulo aparte.

4.7 Prestación de Servicios:

Este concepto forma parte del objeto del impuesto y al igual que el capítulo de la enajenación y posteriormente lo será el de Uso o Goce la variabilidad de conceptos y figuras jurídicas es lo que torna el grado de dificultad de la Ley, recordemos que el Capítulo II de la LISR, Título IV se denomina como Honorarios y Prestación de un Servicio Profesional Independiente y no define propiamente cada actividad en el caso de la Ley del IVA art. 14, establece las diversas figuras las cuales son:

- Obligación de hacer
- Transporte de personas o bienes
- Refinanciamiento
- Representación
- Asesoría técnica
- Seguro
- Afianzamiento
- Mandato
- Correduría
- Obligación de dar
- Comisión
- Mediación
- Agencia
- Consignación
- Obligación de permitir
- Prestación de servicios independientes

Por lo que amplía el término o se especifica lo que se considerará como tal para efecto del IVA y en este contexto es más amplio que el mismo ISR, por lo que en ocasiones se presentan situaciones que complican la forma de registro o tributar de diversas actividades por ejemplo: en el caso de los servicios de construcción prestados por una persona física contribuyente con determinado número de personal, establecimiento, etc. (contratista) normalmente se le da de alta como actividad empresarial (título IV, capítulo VI) y en el caso de IVA está sería una prestación de servicios lo que para conformar paralelamente debería ser honorarios y además en el caso de la Ley del IVA, ésta reglamenta dicha actividad (contratista) dentro del capítulo de enajenación art. 21-A del RIVA lo que confunde aún más el Régimen de un Contribuyente que realiza esta actividad (Ingeniero Civil, Arquitecto o Técnico en el área de construcción).

Por lo anterior es muy importante establecer, definir y determinar cada figura jurídica en cada caso.

4.8 Uso o Goce Temporal de Bienes

El concepto fue ya señalado en el punto anterior como parte del objeto y al igual que los anteriores al señalar tácitamente que “cualquier otro acto que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación”, obliga a considerar en determinadas casos a otras figuras además de las que se señalan:

- Arrendamiento
- Subarrendamiento
- Usufructo

Lo anterior también se diferencia de lo que se establece en el capítulo III, título IV Arrendamiento y luego generaliza y “en general por otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.”

4.9 Importación y Exportación de IVA

Aunque ambos conceptos pudieran parecer directamente opuestos, para efectos de este estudio considere el manejarlos conjuntamente en virtud de ser de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación los impuestos al Comercio Exterior, estos se clasifican en: Impuestos a la Importación y a la Exportación y a su vez se fundamentan y aplican en sus leyes respectivas: Ley General de Importaciones y Ley General de Exportación, donde se establecen las tarifas arancelarias de las mercancías sujetas a los diversos Regímenes Aduaneros.

4.9.1 Definición de Conceptos:

Para efecto de aplicar lo relativo a los Impuestos al Comercio Exterior a la Ley del IVA es decir la aplicación del impuesto indirecto a la importación o exportación se aplica lo establecido en la Ley normativa al respecto la Ley Aduanera, la cual establece lo siguiente:

“ Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado”. Art. 96 LA

“ El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado”.
Art. 102 LA.”

Lo anterior se encuentra establecido en las Secciones Primera y Segunda del Capítulo II “Definitivos de Importación y Exportación”, lo anterior significa que estos dos Regímenes Definitivos son los causales del IVA, no obstante en el caso de la exportación se señala claramente que el objeto es la exportación definitiva art. 29 f I LIVA. Mientras que para la importación se señala expresamente a la introducción al país de bienes, a continuación señalare lo que mencionan el art. 24 y 29 de la Ley del IVA:

Importación:

- Introducción al país de bienes
- Adquisición de bienes intangibles
- Uso o goce temporal de bienes intangibles
- Uso o goce temporal de bienes tangibles
- Aprovechamiento de servicios

Exportación:

- La que tenga el carácter de definitiva
- Enajenación de bienes intangibles
- Uso o goce temporal de bienes intangibles
- Aprovechamiento de servicios prestados por residentes en el país
- Transportación internacional de bienes
- Transportación aérea de personas
- Enajenación de bienes importados temporalmente

4.9.2 CAUSACION DEL IVA.

Para efecto de considerar la causación del impuesto (IVA) es decir en que momento se realiza la obligación del pago del IVA a continuación lo señalaré a través de la siguiente tabla:

TABLA 8
CAUSACION DEL IVA

CONCEPTO	MOMENTO/CAUSACION
Enajenación 1)	<ul style="list-style-type: none">- Se envíe el bien- Se pague parcialmente o totalmente el precio- Se expida el comprobante
Prestación de Servicios	<ul style="list-style-type: none">- Exigibles las contraprestaciones
Uso o Goce	<ul style="list-style-type: none">- Exigibles las contraprestaciones
Importación	<ul style="list-style-type: none">- Al presentar el pedimento- Al convertirse la importación temporal en definitiva- Bienes intangibles (uso o goce) se aprovechen, paguen se expida el documento- En el caso de servicios así ser exigible

1) El que ocurra primero de los supuestos

El monto de pago será hasta que se paguen la contraprestación y no en la exigibilidad del pago. No obstante para todas las demás figuras señaladas para prestación de servicio y uso o goce aplica la exigibilidad la cual podrá fundar existiendo el contrato respectivo. Un ejemplo de determinada injusticia sería el siguiente caso:

Una persona física X (Arrendador) celebra un contrato de arrendamiento de un inmueble para negocio con una persona física y se establece en el contrato respectivo el monto de pago mensual \$100,000 más el IVA correspondiente los pagos se establece se realizarán los días 30 o 31 de cada mes, es decir esta fecha se considerará como el momento de causación (exigibilidad), esto es se realice la contraprestación o no. Las implicaciones serían que la persona física X (Arrendador) en el supuesto caso de que le dejaran de pagar supongamos 3 meses este en caso de que su obligación de declarar fuera trimestral, tendría que pagar el IVA aún sin habersele pagado la renta correspondiente. Para el caso de importación le es aplicable en parte lo ya señalado, no obstante en las mercancías tangibles importadas en virtud de los mecanismos normativos de control (pedimento) no se registran situaciones extraordinarias, no dándose la misma situación en los casos de los intangibles, toda vez que al momento de celebrar un contrato en el extranjero (franquicia, marca, etc.) el contribuyente nacional (supuesto) fuera del país realiza la operación, ingresa al país y la Autoridad Hacendaria no registra o se entera de dicha operación, sino hasta el momento que el contribuyente presenta su declaración y apliquen el acreditamiento virtual señalado en el art.40-A RIVA.

Finalmente en lo relativo a la exportación, esta no se establece directamente en la legislación en cuanto a su momento de causación, sin embargo es obvio y en la práctica así se manifiesta su operatividad que esta se causa al momento de presentar el pedimento de exportación en la aduana correspondiente.

4.10 Valor Gravable

Cada figura jurídica establece en los artículos 12, 18, 23 y 27 lo que se considerará para efecto de obtener la base gravable y aplicar la tasa que le corresponda por lo que señalaremos para cada caso lo que comprende como base:

ENAJENACION:

- Precio pactado
- Impuestos
- Derechos
- Intereses normales o moratorios
- Penas convencionales

USO O GOCE:

- Contraprestación Pactada
- Impuestos
- Derechos
- Gastos de Mantenimiento
- Construcciones
- Reembolsos
- Intereses normales o moratorios
- Penas convencionales

PRESTACION DE SERVICIOS:

- Contraprestación Pactada
- Impuestos
- Derechos
- Viáticos
- Gastos
- Reembolsos
- Intereses normales o moratorios
- Penas convencionales

IMPORTACION:

- Valor que se utilice para el I.G.I
- Impuesto general de importación

En este caso el valor para efecto del I.G.I. será el valor en Aduana.

4.11 Obligaciones de los Contribuyentes:

Los sujetos a la Ley del IVA además de diversos requisitos tendrán entre sus principales obligaciones:

- Llevar contabilidad, y efectuar la separación de los actos o actividades por las que deba efectuar el impuesto y las que estén exentas de ellas.
- Llevar el registro por separado de las operaciones entre el comisionista y el comitente en el caso del primero.
- Expedir comprobantes, cumpliendo con los requisitos que se

señalen en el C.F.F. y R.C.F.F. referentes principalmente a (cédula fiscal, fecha, concepto, No. de folio, descripción de la mercancía, lugar, etc.)

- Presentar declaraciones

En este mismo capítulo se señalan 2 regímenes que por su importancia se tratarán por separado:

4.12 Actos Accidentales:

En el caso de enajenación o prestación de servicios que sea realizado por una persona física o moral no sujeto al IVA esta operación jurídicamente válida la contempla la Ley como un acto accidental que pague mediante declaración en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en que se obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. No realizará declaración anual ni pago provisional, ni estará obligado a llevar contabilidad.

Un buen ejemplo sería el de una persona física (no contribuyente) que realiza una operación de compra-venta de un bien inmueble por \$1,000,000 considerando que dicho bien se identifica como 80% valor de construcción y 20% terreno y cuyo adquirente si es sujeto del impuesto (persona física). Dicha situación se contempla en el segundo párrafo del art. 33 y se señala que es

obligación del Federatario Público (Notario o Corredor) retener y enterar el impuesto correspondiente en este caso el 15% de los \$800,000 (\$120,000), los cuales le serán pagados al enajenante, pero en virtud de no ser éste sujeto, el notario retiene dicho importe a nombre de la persona y lo entera de conformidad con lo establecido en el precepto citado.

4.13 Contribuyentes menores.

Con la entrada en vigor para este ejercicio fiscal 1998 del nuevo sistema de régimen de pequeños contribuyentes para efectos prácticos de conformidad con los requisitos que se mencionan en los art. 115 y subsecuentes de la LISR los contribuyentes menores si bien es cierto no desaparecieron, si se limitan aún más, toda vez que estos paulatinamente se han encasillado en puesteros fijos que enajenan sus productos al público en general que encuentran limitado su círculo de acción con los contribuyentes sujetos y como consecuencia obligados al pago del ISR en virtud de no recibir de los contribuyentes en cuestión documentación que cumpla con los requisitos de deducibilidad (ISR) y por lo tanto tampoco de acreditación (IVA)

4.14 Régimen de Contribuyentes Menores:

No obstante lo anterior su régimen tributario es muy interesante en virtud de ser la autoridad la que determine la tasa y el impuesto que le corresponda pagar en forma conjunta con el ISR y otros impuestos a través de una cuota fija bimestral, compuesta y obtenida con datos presuntivos por parte de la Autoridad Hacendaria (SHCP/SFYTGE)

No están obligados a presentar declaración anual, llevar contabilidad, ni expedir comprobantes como los sujetos al impuesto, y aunque es su obligación informar de los cambios reales de su operación a la autoridad para su recálculo, estos no los informan por lo que la cuota fija se incremente en función de un porcentaje anual estandarizado.

4.15 Facultades de las Autoridades.

En esta Ley se considera la posibilidad de que la autoridad determine presuntivamente el Impuesto al Valor de los actos o actividades realizados por el contribuyente por los cuales se deba pagar el impuesto (IVA) de conformidad con la tasa del IVA que le corresponda, es decir las facultades que le son conferidas a la autoridad en el Código Fiscal se expresan tácitamente en la Ley del IVA y la determinación se realiza disminuyendo el IVA acreditable que le corresponda.

Al igual que la facultad presuntiva señalada en el párrafo anterior se encuentra señalado específicamente en los artículos referidos en temas anteriores correspondientes a los contribuyentes menores, en los cuales la autoridad prácticamente les determina el impuesto, lo que se conoce doctrinariamente como Jurisdicción Laxa.

4.16 Participaciones a las Entidades Federativas (IVA Impuesto Asignable).

Anteriormente el IVA fue considerado como un impuesto asignable, es decir formaba parte de los impuestos que se consideraban para la determinación y asignación de los Fondos Generales de Participación o Recaudación Participable, con el fin de entregar a las Entidades Federativas (Estados) y estos a su vez a los Gobiernos Locales (Municipios), los importes de asignaciones presupuestarias que les corresponden, sin embargo el IVA dejó de ser asignable entre otros aspectos:

- Dificultad de cálculo (existan ejercicios montados)
- No posibilidad de determinar el lugar o realización del acto, es decir venta celebrada en Monterrey y entrega material del bien en Durango, oficinas generales (Matriz) México, D.F.; sucursal en Veracruz y domicilio Fiscal (Corporativo) en Jalisco

- Controversias entre Estados (incluso demandas de amparo)
- Altas de sucursales en entidades sin ingresos
- Determinación del cálculo a ejercicios anteriores

Y así, como estos otros aspectos por lo que el IVA dejó de ser considerado como impuesto asignable.

4.16 Convenios de Coordinación (Concurrencia Impositiva – Doble Tributación).

Cuando el IVA entro en vigor 1980, desde el año de 1979 se habían celebrado ya Convenios de Adhesión al Nuevo Sistema Fiscal Mexicano, y desde esos tiempos se empezaron a establecer los "Convenios de Colaboración Administrativa entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados que lo soliciten" art. 41 LIVA

Estos convenios se realizaron a efecto de coordinadamente cumplir sus facultades de recaudación y administración de los tributos (IVA) y evitar de esta forma lo conocido por las doctrinas como Concurrencia Impositiva o Doble Tributación, es decir lo que se grava por impuesto de índole federal o estatal, que no fuera gravado por los municipios o viceversa, de manera que la Ley del IVA establece:

“Que para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal se conviene en no mantener impuestos locales o municipales sobre”:

- Los Actos o actividades por los que deba pagarse el IVA (excepto en caso de hospedaje)
- La Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en el art.2-A y 2-C de la LIVA
- Los bienes que integran el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas (excepto la tenencia o uso de automóviles)
- Los intereses, títulos de crédito, operaciones financieras derivadas, etc.)
- Uso o goce temporal de casa habitación
- Espectáculos públicos obras de teatro y funciones de circo o cine que en conjunto superen un gravamen a nivel local de 8%
- Enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en rifas y loterías, sorteos, etc.

No obstante los casos anteriores, no se limita a los Estados, Municipios, para gravar con impuestos locales o municipales la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la transmisión de propiedad de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica. Por otra parte en el art. 42 LIVA se establece la limitante de que las Entidades Federativas no pueden decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales sobre actos relacionados con la Energía Eléctrica.

5.18 COMENTARIOS A LA INICIATIVA DE REFORMA AL I.V.A. 1999

Se señaló en el capítulo IV la exposición de motivos para el ejercicio fiscal 1999, en este apartado me limitaré a señalar las reformas, adiciones y derogaciones a la ley, de una manera enunciativa, con el propósito de que sirva ésto como complemento y actualización al análisis realizado en este capítulo en el caso de su aprobación.

SE REFORMAN: art. 1 tercer y cuarto párrafo.

art. 3 segundo párrafo

art. 4 fracción Y y cuarto párrafo.

art. 5 cuarto párrafo.

art. 8 tercer párrafo.

art. 9 fracción VII

art. 15 fracción XIII , primer párrafo

art. 17 primer párrafo

art. 22y 25 fracción I

art.29 fracción I,II.

art.32 tercer párrafo.

art.33 segundo párrafo

art.41 fracción VI primer párrafo.

art.42 primer párrafo.

SE ADICIONAN: art. 1-A

art. 3 con un tercer párrafo.

art. 4 fracción (I)quinto y sexto párrafo fracción IV.

art. 7 tercer párrafo.
art. 15 fracción XVII
art. 32 fracción III cuarto párrafo
art. 43 fracción V.

SE DEROGAN: art. 13

art. 17 cuarto párrafo.

art. 31

Dentro de lo más importante para efectos de este estudio pueden señalarse:

- La retención que se realizará a las personas mencionadas en el capítulo IV pág. 84 y 85 de este estudio. Siendo lo más relevante el de las personas físicas que prestan servicios, uso o goce a las personas morales. art. 1-A (L.I.V.A. 1999-propuesta). Así como la leyenda en el comprobante de un " impuesto retenido".
- Las proporciones de acreditamiento señaladas en el art. 4.
- La excepción de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo . (EXENCION) art. 9 .
- En el art. 15, de las EXENCIONES se exceptúa dentro de los espectáculos públicos a las funciones del cine. Como comentario en esta reforma se enfatiza y se considera al término o concepto "No se pagará" como exención al señalar tácitamente:"la exención prevista en esta fracción".
- Finalmente se propone considerar al servicio o suministro de agua potable y de recolección de basura, como exento, estableciéndose esto en la propia ley.

- La excepción a las EXENCIONES señaladas en el art. 25fl en lo relativo al art. 106 fV (ferrocarril y embarcación de la ley aduanera.

- Y finalmente el establecimiento del impuesto propuesto, el cual se le ha dado por llamar como el Impuesto a las Ventas, no obstante en el capítulo IX de las Participaciones a las Entidades Federativas se señala en el adicionado (propuesto) art. 43 que la base será:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios.
- Uso o goce temporal de bienes muebles.

Y los sujetos:

- Personas físicas.
- Personas morales.

Sus principales características:

- Tasa no exceda del 2%.
- que no grave IEPS.
- los servicios del sistema financiero.
- del objeto señalado que se realice al público en general.

Considero finalmente que dicha propuesta será debatida y cuestionada, como hasta la fecha ya empieza a observarse, por lo que recomiendo el que sea analizado los efectos de dicha reforma en el presente estudio en caso de su aprobación.

CAPITULO 5

ANTECEDENTES DEL IVA EN OTROS PAISES

Derivado de los tributos que se tenían que pagar en los tiempos de guerra de los años de 1916 hasta 1923, como lo fueron los Impuestos de Sellos al Lujó sobre determinados productos aplicados durante aquellos periodos, que representaban para todos los países inmersos serias dificultades económicas, en virtud de esto se institucionalizaron diversos pagos que representaban cargas a los particulares donde las tasas fluctuaban dependiendo de las características así como de la necesidad que se tenía de dichos bienes o productos, siendo uno de los Impuestos mas importante el de la Mercadería. Posterior a lo anterior la situación crítica en función de la crisis financiera que había dejado como consecuencia los gastos erogados en la lucha armada, trajo en si el establecimiento especial de una serie de Impuestos sobre bienes y servicios por parte de la mayoría de los países participantes, siendo Francia uno de los pioneros en implementar los Impuestos sobre Ventas al Menudeo; Dicho Impuesto era recaudado por medio de timbres que eran colocados en las notas o facturas que se expedían.

Entre los años de 1925 y 1930, ya se encontraban plenamente establecidos dichos tributos en las formas y características jurídico-fiscal propias de cada país en su mayoría Europeo, por lo que de acuerdo a nuestra opinión es en

este transcurso del tiempo donde nacen los primeros indicios de una tributación indirecta regulada sobre un marco jurídico fiscal. Toda vez que como es de nuestro conocimiento los diversos pagos con características de recaudación han existido desde los más remotos tiempos, algunos con características muy similares al Impuesto que nos ocupa.

Los tipos de imposición que de alguna forma dieron origen a la evolución y desarrollo del Impuesto al Valor Agregado, gravando el valor que se genera en función de una actividad realizada, a diversas tasas son precisamente los antes comentados (Mercaderías y Ventas al Menudeo) así como el del Timbre y los Sello de Lujo.

En la época de los años cuarenta, es cuando se realiza una de las primeras practicas del Impuesto al Valor Agregado donde la Misión Shoup recomendó en el Japón la introducción de este Impuesto, no obstante no se llevo a cabo siendo instituido en 1953 en el estado de Michigan una de sus modalidades con el nombre de Bussiness Activities Tax. Ya al cumplirse la Segunda Guerra Mundial siempre por exigencias financieras y también como un instrumento para frenar los consumos internos de los diversos países, se advierte una posterior expansión del tributo con la generalización de la base imponible (especialmente mediante su extensión a los servicios) y cabe mencionar que llego a ser implantado en países tradicionalmente adversos a la forma de imposición, por ejemplo el caso de Inglaterra.

5.1 Desarrollo del IVA en otros países

Será de gran utilidad el establecer en forma muy breve, la evolución del impuesto al Valor Agregado en algunos países que de acuerdo a diversas circunstancias, son de interés el manifestarlas, especialmente la implantación del IVA en los siguientes países: Francia, Alemania, Italia, Inglaterra, Brasil, en algunos de estos casos el Impuesto no es exactamente el mismo sin embargo, nos proporcionara una estructura de la forma en que se implanto el IVA ,en nuestro País. De igual forma debe señalarse que en lo relativo a países como Estados Unidos y Canadá el caso de estos serán tratados en temas posteriores toda vez la importancia que representa actualmente para México el Sistema Tributario de esos países en virtud de sus tratados a comerciales de la actualidad.

Aunado a lo anterior debe señalarse también que el presente tema no se realiza con la intención de obtener o realizar un estudio comparativo o de analizar las diferencias existentes, sino de que en forma general se manifieste la forma en que se ha instituido dicho Impuesto en esos Países.

5.1.1 IVA en Francia

En este País es donde se encuentran los principales antecedentes de fiscalización de este impuesto creado oficialmente el 31 de Diciembre de 1917

por medio de la Ley Taxe Sur Les Parments Civils Etcommercilox, con una alícuota del 20% sobre las ventas al por menor y que se abonaba mediante la colocación de estampillas en la facturación este entre otros ha sido considerado como uno de los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.

No obstante lo anterior este tributo tenía ciertas desventajas en su aplicación, en principio era aplicado a los comerciantes minoristas y por lo tanto no era posible llevar a cabo una fiscalización adecuada a la recaudación requerida por lo que las operaciones fraudulentas y la evasión eran muy comunes, posterior a este impuesto existieron diversos impuestos de los considerados como impuestos en cascada por lo cual gravaban todas las operaciones industriales y comerciales en todas sus fases, esto traería como consecuencia que este impuesto Taxe Sur le Chiffre d'affaires resultaba gravoso para los consumidores toda vez que los círculos de producción eran muy largos y en cada uno de estos existía incidencia del impuesto, posteriormente en el año de 1925 se creo otro impuesto de características similares (Taxes Uniques), pero por el cual únicamente se pagaba el impuesto una sola vez en cada producto ya fuera en el transcurso de la producción o de su enajenación.

En 1939 se instituye el impuesto de Taxe d'armament que se convertiría posteriormente en el impuesto sobre las transacciones. En 1948 el pago de Impuesto a la Producción en una sola vez representaba para el fisco francés serias dificultades administrativas, de tal forma que se vieron en la necesidad de instaurar el sistema de pagos fraccionados.

A tal efecto los productores eran gravados dos veces, la consecuencia directa era que las inversiones se veían desalentadas, esta complejidad, provocaba grandes trastornos en el aparato productivo y fue así como en 1952, en virtud de los trabajos realizados por Maurice Lavre en lo relativo a su estudio (Taxe Sur La Valeur Ajoutée) se buscó la manera de implementar un Impuesto al Valor Agregado en este país, por medio del cual se pretendía obtener primeramente: una igualdad fiscal entre los diversos contribuyentes del país y finalmente terminar con el fraude y la evasión fiscal provocada entre otras cosas por la complejidad fiscal.

Las reformas anteriores provocaron en este país diversos desajustes tributarios por lo que hubo de ajustarse en los años anteriores disminuyendo el número de tasas existentes (cuatro), esto económicamente favoreció en cuanto a la reactivación de la producción y comercialización del país, no obstante los recursos públicos se vieron afectados muy seriamente.

Finalmente al inicio de los años 70's se amplió la materia gravable y esto condujo a un aumento sustancial de los recursos fiscales, llegando a representar los impuestos indirectos de ese país más de un 70% del total de su recaudación.

5.1.2 IVA en Alemania

Este país se ha caracterizado por la idiosincrasia en su forma de gobierno así como de sus ciudadanos (contribuyentes) toda vez que las leyes fiscales o tributarias se convierten en impositivas, no obstante la naturaleza propia de su forma de recaudar, los problemas y dificultades son similares a la de otros países, existen antecedentes desde los años de 1920 en lo relativo a los Impuestos de Sellos y Transacciones los cuales funcionaban de acuerdo a las transacciones y consumo propio que se realizaban variando de la tasa del 1% hasta el 4% ya en los años 40's.

En 1960 los analistas sugirieron al gobierno el reemplazo del impuesto a las transacciones por un tributo tipo IVA, a su tiempo en 1964 el Gobierno Federal envió al parlamento un proyecto de reforma, que quedó en estudio en el Bundestag desde 1966 y finalmente por ley, el 29 de mayo de 1967 se creó el IVA con vigencia a partir del 1° de Enero de 1968.

Dentro de las principales características con que opera se encuentran las siguientes:

- a) El IVA incluye todas las ofertas de bienes y servicios.
- b) Tiene 2 tasas diferentes (Tasa normal 11 % y tasa reducida 5.5%).
- c) Se presenta una declaración mensual dentro de los 14 días siguientes del cierre del mes, y se presenta un anticipo.

- d) Cuenta con planes especiales para los pequeños comerciantes.
- e) Presenta una declaración final anualmente.

5.1.3 IVA en Inglaterra

Este país se caracteriza por el manejo de impuestos directos, de carácter progresivo no obstante difícilmente algún Erario Público podría abstenerse dentro de su sistema fiscal del cobro de impuestos al consumo en virtud de la diversificación y monto de operaciones que existen en lo relativo a las transacciones y adquisiciones (compras). Debido a lo anterior en 1922 nace la posibilidad de crear un impuesto a las compras en este país aunque para efectos prácticos se aplicó en el año 1940, esto debido sobre todo a la incorporación del Reino Unido al mercado común europeo y en virtud de establecerse así en los estatutos de los tratados de dicho organismo Inglaterra dispuso aplicar el Impuesto al Valor Agregado a partir del 1° de Abril de 1973 derogando el Purchases Tax.

Dentro de las principales características de este impuesto se encontraban las siguientes:

- a) Contribuyentes: sujetos pasivos obligados a inscribirse, que realizan operaciones que excedan 5,000 libras al año.

- b) Gravar el suministro de bienes, la prestación de servicios e importación.
- c) Exponeran: servicios postales, juegos de azar, educación, salud, finanzas y servicios bancarios.
- d) Tasa del 10% sobre la mayoría de las operaciones gravadas.

5.1.4 IVA en Italia

Es este uno de los países en los que se encuentran los mas remotos antecedentes tributarios, ya en la época del dominio romano en los primeros años de la era cristiana el pago de tributo hacia Roma se encontraba plenamente establecido tanto por operaciones directas como indirectas y se aplicaba a los ciudadanos romanos así como a los extranjeros (países dominados). Por lo que este país es considerado como uno de los precursores de los sistemas tributarios de la actualidad.

En la época moderna a principios de siglo después de muchos años de realizar los análisis correspondientes a efecto de adecuar la situación económica actual a las necesidades de recaudación en el año de 1962 y luego de serias vicisitudes en el año de 1971 las autoridades fiscales de ese país se encargaron de emitir las leyes y normas necesarias para su actuación, finalmente el Impuesto al Valor Agregado entro en vigor a partir del año 1973

derogando 24 impuestos indirectos que anteriormente se aplicaban en esa nación, dentro de sus principales características se encuentran las siguientes:

a) Estan sujetas al I.V.A. las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios.

b) Son sujetos: todas las empresas, intermediarios, artistas e importadores con fin de lucro.

c) Las diversas tasas que existen son: Normal 12%, reducido 6%, intermediaria 18%, aumentado 30% y la tasa del 5%.

d) Existen también exenciones en: exportaciones, transportes, acciones y valores.

5.1.5 IVA en Brasil

Consideramos señalar lo relativo al aspecto tributario de este país en virtud de que a diferencia de los demás en este desde el punto de vista de su ámbito se aplica dos gravámenes que encuadran dentro del tipo del Impuesto al Valor Agregado, uno a nivel federal (Tributo Federal sobre los Productos Industrializados) y otro a nivel estatal (Impuesto Estatal sobre circulación de Mercaderes) estos tributos presentan características interesantes en virtud de las diversas tasa con que hasta fines de los 70's manejaban, aun sin considerar el posible cobro de un impuesto sobre una misma base tanto a nivel

federal como estatal. Algunas de las consideraciones importantes para efecto de comprender la evolución del impuesto que nos ocupa son:

- a) Existen tasas generales del 15%, 25%, 10%, 7%, 5%, 2% y 11 %
- b) Se consideran contribuyentes a los fabricantes, mayoristas, constructores, importadores y exportadores (ventas y servicios).
- c) Existen bienes exentos como lo son: las actividades agropecuarias y pesqueras así como las de uso popular.

A continuación señalare algunos otros países en que se ha implantado el IVA, pero de una forma concreta; manifestando propiamente su entrada en vigor, sujeto, objeto, base y tasa o exención

5.1.6 IVA en Holanda

Fue por Ley del 28 de junio de 1968, vigente a partir del 1 de enero de 1969 que el Belasting over de toegevoegde-waarde (BTW), impuesto al valor agregado se creó y estableció desde esa fecha en Holanda, sustituyendo a otro impuesto acumulativo.

El gravamen abarca todos los ciclos de la producción y distribución, cubre la actividad empresarial, industrial y comercial, así como la profesional.

Están sujetas al impuesto: la entrega de los bienes, las prestaciones de servicios y la importación de bienes.

Los sujetos pasivos del gravamen son las personas que reúnen las condiciones de empresas y aquellas que realizan una actividad por cuenta propia.

Se excluyen del impuesto los servicios de alimentos y bebidas realizadas por asociaciones sin fines de lucro, los servicios prestados a jóvenes por organizaciones autorizadas por el gobierno, los servicios prestados por médicos, psicólogos, dentistas y enfermeras, los servicios fúnebres, los servicios de enseñanza, postales telegráficos, telefónicos, de televisión y radio, la entrega de bienes inmuebles y el arrendamiento de los mismos, la venta de monedas, acciones, obligaciones y valores, los servicios prestados por agentes de seguros y la concesión de créditos, transferencias, cobranzas y pagos de deudas monetarias.

* Las tasas que se aplican son: normal 10%, reducida 4% se aplica en artículos de primera necesidad o esenciales y tipo 0% se aplica a las exportaciones, ventas de periódico y otros bienes.

5.1.7 IVA en Bélgica

A partir del 1 de enero de 1971, y conforme a la ley del 3 de julio de 1969, se introdujo el IVA (BTW) en Bélgica, reemplazando al anterior impuesto

acumulativo sobre las ventas. El IVA belga sigue las directrices del CEE.

La base gravable se conforma con la entrega de bienes y prestación de servicios, realizados por los sujetos pasivos en el ejercicio de las actividades comerciales e industriales, las importaciones, las operaciones sobre automóviles, embarcaciones de recreo y aviones.

Son sujetos quienes desarrollan una actividad habitual o independiente, principal o complementaria de ésta, con o sin fines de lucro, consistente en la entrega de los bienes o en la prestación de servicios enumerados en la Ley.

Se encuentran exentos ciertas profesiones , tales como abogados, médicos, notarios, servicios de hospitales y clínicas, servicios de enseñanza, las exportaciones, los transportes marítimos, de viajeros internacionales, las transferencias y arrendamientos de bienes inmuebles en general.

Las tasas que se aplican son: normal 18%, también existen las tasas del 2.5%, 6%, 14% y 25% para diferentes operaciones.

5.1.8 IVA en Luxemburgo

El Gran Ducado de Luxemburgo, el 5 de agosto de 1969, adoptó el IVA, sobre la venta de bienes, prestación de servicios e importación, entrando en vigencia a partir del 1 de enero de 1970.

La forma de determinación de la base se compone sobre el volumen total de ventas netas, con deducción del impuesto pagado por las compras realizadas o servicios recibidos.

Son contribuyentes del impuesto quienes realicen las actividades gravadas, persigan o no fines de lucro.

La única actividad que se encuentra exenta es la de las exportaciones y ciertas operaciones vinculadas al transporte internacional.

Las tasas que aplican en esta jurisdicción son al igual que la mayoría de los países: normal 10%, reducida 5% aplicable a ciertas actividades agrícolas y la tasa del 2% para casos muy especiales.

5.1.9 IVA en Dinamarca

El IVA danés tiene su base en la ley del 30 de marzo de 1967, con vigencia desde el 3 de julio de 1967, reemplazando a un impuesto de fase única (por mayor) aún antes de pertenecer a la CEE pero sigue las directivas de la misma.

Su materia imponible incluye tanto la venta de bienes como la prestación de servicios y las importaciones.

Son sujetos los que realicen las actividades mencionadas en el objeto del impuesto.

Las actividades que se encuentran exentas son: las exportaciones, los suministros de gas, energía eléctrica y calefacción, la venta de publicaciones periódicas, entre otros.

Hasta las últimas fechas se estaba manejando con una tasa única general del 15%.

5.1.10 IVA en Irlanda

Sus antecedentes se remontan a partir del 1 de noviembre de 1972 a través de la ley del 26 de julio del mismo año, sustituyendo al viejo impuesto a las ventas y al gravamen a nivel mayoristas.

Su objeto es gravar la venta de bienes, prestación de servicios e importaciones realizadas dentro del país.

Son contribuyentes del impuesto los comerciantes, industriales y prestadores de servicios.

Las principales exoneraciones son las transferencias de tierras, arrendamientos de inmuebles, transacciones financieras, transporte y comunicaciones.

Se aplica una tasa general la cual es del 6.75%, existiendo otras tasas especiales del 11.11%, 19.5% y 36.75%. La tasa 0% se aplica fundamentalmente a las exportaciones.

5.1.11 IVA en Argentina

En la República Argentina, la ley No. 20.631 del 29 de diciembre de 1973 incluyó en el sistema tributario nacional el Impuesto sobre el Valor Agregado,

con vigencia a partir del 1 de enero de 1975, como ya fue comentado es antecedente más cercano a nuestra legislación.

Se grava la venta de bienes, la prestación de servicios y las importaciones.

Las exportaciones no gravan IVA, es decir se encuentran exentas y las tasas son una general 13% y tasa aumentada del 21%.

5.1.12 IVA en España

Este tiene un sistema de aplicación muy similar al de Argentina y en cierta forma al mexicano. El impuesto al valor añadido (IVA) se instrumentó por ley el 2 de agosto de 1985 y entró en vigor el 1 de enero de 1986. Se considera el impuesto más importante dentro de la CEE. Grava la adquisición de bienes y servicios por parte de las unidades económicas de consumo, que dedican los bienes y servicios que compran a la satisfacción de sus necesidades.

Las exportaciones no gravan IVA y sus tasas de impuestos son: general 12%, tasa impositiva reducida 6% y la impositiva incrementada del 33%.

5.2 Países que han adoptado el IVA

Con el fin de tener un conocimiento general de cuales han sido algunos de los países que funcionan en su Sistema de Recaudación, apoyados en el

Impuesto al Valor Agregado bajo distintas denominaciones, mas, con características semejantes a las del aprobado en México.

A continuación se mencionara por orden cronológico y de acuerdo a su implementación la tasa general con la que operan actualmente algunos países que se conforman por este impuesto.

PAIS	AÑO	TASA
Francia	1954	17.6 %
Costa de Marfil	1960	15%
Marruecos	1962	15%
Senegal	1966	9%
Uruguay	1967	20%
Brasil	1967	10%
Dinamarca	1967	15%
Costa Rica	1967	8%
Suecia	1967	17.1 %
Alemania	1968	12%
República Malgache	1968	12%
Holanda	1969	18%
Noruega	1969	20%
Ecuador	1970	5%
Túnez	1970	
Luxemburgo	1970	10%
Bélgica	1971	18%
Bolivia	1972	5%

PAIS	AÑO	TASA
Australia	1973	18%
Irlanda	1973	20%
Italia	1973	14%
Reino Unido	1973	8%
Honduras	1973	3%
Colombia	1974	15%
Chile	1975	20%
Argentina	1975	16%
Perú	1976	20%
España	1976	10%

En el caso de Nuestro País, en los siguientes capítulos señalare sus características, configuración y evolución así como la estructura actual de la Ley.