



300609  
18  
22

**UNIVERSIDAD LA SALLE**

ESCUELA DE DERECHO  
INCORPORADA A LA U. N. A. M.

**EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

T E S I S            P R O F E S I O N A L  
QUE PARA        OBTENER EL        TITULO DE:  
LICENCIADO        EN                DERECHO  
P R E            S E N T A :

**MONICA PATINO CESTAFE**

México, D. F.

1986



## **UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso**

### **DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# I N D I C E

## EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

Pág.

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

8

### C A P I T U L O I

#### ANTECEDENTES Y EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO

10

1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS 11
2. DELIMITACION DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO FRENTE  
A OTROS TRIBUTOS 19
3. ORIGEN DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO 26

### C A P I T U L O II

#### ANALISIS GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

33

1. CONCEPTO DE VALOR AGREGADO PARA EFECTOS DEL  
IMPUESTO 33
2. DETERMINACION DE LA BASE DEL IMPUESTO 37
3. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL 42
4. EXONERACIONES DE DIFERENTES ETAPAS DEL  
CIRCUITO ECONOMICO 52
5. LA IMPORTANCIA DE LA FACTURA EN EL IMPUESTO  
AL VALOR AGREGADO 60

6.	EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	64
7.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL COMERCIO EXTERIOR.	65

### C A P I T U L O    I I I

	ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	72
--	--	----

	INTRODUCCION	72
--	--------------	----

1.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA	73
2.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LATINOAMERICA	107
3.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO	127

### C A P I T U L O    I V

	ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	151
--	---	-----

1.	ESTRUCTURA GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. OBJETO, SUJETO, BASE, TASA, ACREDITAMIENTO, TRASLACION, EXENCIONES Y ADMINISTRACION DEL IMPUESTO.	151
2.	ANALISIS DE LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO A LA LUZ DE SU ESTRUCTURA LEGAL.	160

	C O N C L U S I O N E S	177
--	-------------------------	-----

	B I B L I O G R A F I A	184
--	-------------------------	-----

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

Antes de entrar en materia, me gustaría hacer del conocimiento de ustedes cual es el tema a tratar y cuales fueron las razones que me orillaron fundamentalmente a realizar esta investigación.

El tema que a continuación será expuesto es "El Impuesto al Valor Agregado en México". En la actualidad, nuestro país atraviesa por una crisis socioeconómica, que podríamos considerar la más importante en la historia del mismo; uno de los aspectos que juega un papel primordial son los impuestos, ya que es a través de ellos que el Gobierno obtiene una buena parte de los ingresos que necesita para salir adelante de esta crisis.

El Impuesto al Valor Agregado constituye un pilar muy importante en el Sistema Tributario Mexicano razón por la cual, encamine mi investigación al análisis de este impuesto desde sus inicios hasta la fecha, para lograr de esta manera hacer conciente al mexicano de cual es la realidad jurídica de este impuesto en nuestro país, exponiendo los aspectos que presentan mayor problema o aquellos que incluso llegan a la ilegalidad en su aplicación. Esperando que a su vez este estudio sirva de alguna manera como motivación para que aquellas autoridades o personas encargadas de crear y renovar las leyes, lleven a cabo

los cambios necesarios para una mejor aplicación del Impuesto al Valor Agregado de conformidad a la situación especial que presenta nuestro país.

## CAPITULO I

### ANTECEDENTES Y EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO

1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS
2. DELIMITACION DE LOS IMPUESTOS -  
AL CONSUMO FRENTE A OTROS TRIBUTOS.
3. ORIGEN DE LOS IMPUESTOS AL CON-  
SUMO.

Desde sus inicios el Estado ha tratado de diferentes formas, de ser lo más equitativo posible en la implantación de los impuestos. Todos los países sin excepción, se han visto en la necesidad de recurrir a la imposición de varios impuestos para cubrir el presupuesto de egresos del Estado y fundamentalmente tratan de implantar un sistema que además - de satisfacer los servicios públicos, cree un equilibrio económico en cuanto a la repartición de las cargas tributarias, promoviendo así mismo con sus políticas tributarias el desarrollo económico de cada país.

En la práctica sabemos que no existe ningún impuesto aisladamente considerado, que sea capaz de contener todos los elementos de equidad que se buscan para redistribuir equitativamente la riqueza, sin perjudicar a los pobres o abusar de los grandes capitales discriminadamente; además de satisfacer

las necesidades que lleva implícitas en el fin y razón de ser de los mismos impuestos.

Por lo anteriormente expuesto, se requiere buscar la - coordinación de diferentes impuestos para lograr una equidad - en el sistema impositivo de cualquier país y esta coordinación debe manejar un conjunto de impuestos complementarios, surgiendo en esta forma la división de los impuestos en directos e indirectos.

#### 1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Los impuestos según Morselli: *"gravitan sobre la riqueza de formas distintas, lo cual dificulta establecer determinados tipos de imposición de acuerdo a la manera de obtener o poseer esta riqueza"* (1) Sin embargo se han dividido en dos clasificaciones atendiendo a la manera de utilizar, de disponer o de obtener dicha riqueza que son:

**IMPUESTOS DIRECTOS.-** Se aplican por la simple condición de aparecer una manifestación inmediata de la riqueza, - por ejemplo: El Impuesto sobre la Renta o sobre el Producto - de Capital.

**IMPUESTOS INDIRECTOS.-** Son los que gravan la riqueza no

(1) **MORSELLI MANUEL.-** "Compendio de Ciencia de las Finanzas", Buenos Aires, 1947, P. 69.



por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido una - circunstancia prevista por la ley como una manifestación media ta de esta riqueza, que sería el caso de un consumo, una inver sión patrimonial, etc.

Antes de examinar detalladamente estas dos divisiones de los impuestos es importante mencionar que para distinguir - los impuestos directos de los indirectos existen principalmen- te tres criterios diferenciales que son:

"a) CRITERIO ECONOMICO.- (Adoptado por Stuart, Mill, Wagner) y otros economistas.

b) CRITERIO FINANCIERO.- (Adoptado por Flora, Nitti, Graziani).

c) CRITERIO TECNICO ADMINISTRATIVO.

#### CRITERIO ECONOMICO

DIRECTO.- Es aquel en el que hay identidad entre el - sujeto contribuyente de hecho y de derecho, pues no se opera el fenómeno de la trastación, por ejemplo: Impuesto sobre la Renta.

INDIRECTO.- La carga tributaria pasa a una persona - distinta del contribuyente que fija la ley. Esa persona que es la que recibe la carga por trastación constituye el contri buyente de hecho, por haberse operado el fenómeno de trastación

por ejemplo: los Impuestos al Consumo.

#### CRITERIO FINANCIERO

**DIRECTO.**- Es el que grava una manifestación inmediata de la riqueza, por ejemplo: Capital o Renta

**INDIRECTO.**- Grava una manifestación mediata de la capacidad contributiva, por ejemplo: cuando se grava un consumo o un acto de transmisión o circulación.

#### CRITERIO TECNICO ADMINISTRATIVO

**DIRECTO.**- Se tributa sobre la base de hechos estables que pueden registrarse en catastros, libros, registros, por ejemplo: el Impuesto Predial.

**INDIRECTO.**- Es el que grava hechos contingentes que no pueden preverse ni preestablecerse, como ejemplo: el Impuesto Aduanero, (a los consumos, etc.)

Como ejemplo a estos tres criterios, podemos ubicar al impuesto a la herencia de la siguiente forma:

a) Según el Criterio Económico: este gravamen como lo soporta el heredero y no lo puede trasladar, es un impuesto Directo.

b) Según el Criterio Financiero: Como grava una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, es también un impuesto Directo.

c) Según el Criterio Técnico Administrativo: Sería un impuesto indirecto, pues recae sobre un hecho contingente, que no puede registrarse previamente en Catastros" (2)

Esta es la clasificación de los impuestos Directos e Indirectos según los Criterios Económico, Financiero y Técnico Administrativo. La mayoría de los tratadistas utiliza el Criterio Financiero para definir estos tipos de impuestos, por lo que las definiciones posteriores que se den, deberán considerarse de tipo financiero.

Enrique M. Sobral habla de los impuestos Directos e Indirectos definiéndolos de la siguiente forma:

"Impuestos Directos son aquellos que se relacionan con el valor nominal de la manifestación de la fortuna del contribuyente que sirve de materia impositiva del gravamen; mientras que los indirectos se relacionan con el valor nominal del acto sobre el cual pesan o de la cosa sobre la cual recaen, independientemente de la fortuna del contribuyente.

En este último tipo de impuesto, el Estado cobra a un

(2) DE JUANO MANUEL.- "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", Tomo II, Ediciones Molachino, Rosario Argentina 1964, Pp. 52 a 54.

*contribuyente provisional que buscará el modo de indemnizarse, en tanto que en el primero el cobro se hace al definitivo y - único contribuyente". (3)*

De acuerdo a estas definiciones tenemos como ejemplo de los impuestos Directos, el caso de las herencias que se presentan como una modalidad de la manifestación de la riqueza, la contribución será en este acto una parte alícuota del monto líquido de la herencia, parte que será determinada en proporción con la masa total de la fortuna. En cambio en el impuesto indirecto, por ejemplo el caso de las importaciones, el contribuyente no paga en relación con su fortuna, si no en relación con la operación realizada. Si un millonario importa poco, pequeña será la suma que pague por derechos de importación, y si una persona de escasos recursos económicos efectúa grandes importaciones, sus pagos serán considerables de acuerdo a las mismas.

#### CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO DIRECTO

La manera de cobrarlos es difícil, tanto para el fisco como para el contribuyente, debido a que existen tres maneras de investigar y conocer la materia imponible, que son: la primera consiste en la declaración que hace el contribuyente

(3) MARTINEZ SUBRAL, ENRIQUE, "Elementos de Hacienda Pública", Ediciones Botas, México 1939, Pp. 83 a 86.

para establecer el importe de su fortuna, ganancias, herencias, etc., La segunda reposa sobre ciertas manifestaciones - externas que constituyen presunciones por medio de las cuales se relaciona el valor y la importancia de la materia imponible; la tercera consiste en dejar la cuantía de la imposición al criterio de las autoridades fiscales o comisiones calificadoras para el efecto. Se añade un método ecléctico, consistente en la combinación de los tres anteriores, que es el que generalmente usan todas las legislaciones.

Este tributo presenta otros problemas como lo es el que escape de su gravación la mayoría de la población, teniendo por consecuencia que este tipo de impuesto sea sufragado por las clases altas básicamente; además de hacerse sentir de un modo preciso, de tal forma que el individuo se da cuenta del sacrificio que hace respecto a sus ganancias por el sólo hecho de poseerlas representando un margen importante en la reducción de sus utilidades. Por éstas y otras razones, este tipo de impuesto orilla fácilmente al individuo a una disimulación de sus ingresos o aumentar sus deducciones para reducir consecuentemente sus impuestos a pagar, y en algunos casos recurren al total ocultamiento de la riqueza y por lo consiguiente la evasión total del impuesto.

#### CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO INDIRECTO

Estos impuestos que recaen sobre determinados actos o

sobre determinados consumos, pueden ser divididos en dos categorías:

1. Impuestos sobre consumos de los cuales difícilmente podríamos sustraernos por corresponder a necesidades de poca substitución o insustituibles.

2. Impuestos sobre consumos de los cuales podríamos evitar fácilmente, por satisfacer necesidades de relativamente fácil substitución.

Los impuestos sobre consumos de fácil substitución, se consideran injustos por recaer en una minoría, ya que comprenden los denominados impuestos al lujo; mientras que los impuestos de difícil substitución se refieren a necesidades vitales para el individuo, como es la alimentación; y son las que recaen en la mayoría de la población, cubriendo la carga tributaria por igual tanto ricos como pobres, sin distinción alguna. Este tipo de aplicación se le conoce como impuesto progresivo al revés o impuesto regresivo, ya que recae el peso de la carga de manera desproporcional en las personas de escasos recursos en comparación con el impuesto directo que recae sobre las personas en forma progresiva de acuerdo a su capacidad contributiva.

Estas son algunas de las razones por las que se considera un impuesto injusto, sin embargo existen razones importantes

para considerar necesario este tipo de impuesto como parte de un sistema impositivo que busca alcanzar la equidad en la -- aplicación de impuestos distintos y complementarios entre sí, como veremos más adelante.

Las injusticias del impuesto indirecto se corrigen -- por medio del impuesto directo, pues mientras que este último se considera equitativo por gravar progresivamente de acuerdo a la capacidad del contribuyente, es un impuesto que recae -- sobre una minoría, por lo que no sería justo que toda la carga fiscal se soportara por unos cuantos, mientras que por su parte el impuesto indirecto hace contribuir a la mayoría de -- una manera general, sin atender a la capacidad del contribu-- yente, reduciendo en esta forma la equidad del mismo, sin que esto se interprete que un tipo de impuesto es mejor que el -- otro, ya que cada uno en su medida proporciona elementos tanto de equidad como inequidad, por lo que concluiremos que la justicia no se busca en cada impuesto considerado aisladamen-- te, sino en la complementación del sistema a través de impues-- tos distintos y en base a esto la experiencia demuestra que por tal razón en la actualidad estas figuras impositivas se -- encuentran formando parte de los sistemas fiscales de la mayo-- ría de los países del mundo.

## 2. DELIMITACION DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO FRENTE A OTROS TRIBUTOS

Una vez expuesta la división de los impuestos en Directos e Indirectos, y analizado las razones por las cuales surge en toda política tributaria la necesidad de establecer impuestos múltiples que a su vez se complementan entre sí, - tratando de encontrar en esta complementación la equidad del sistema impositivo, misma que no puede ser obtenida por un solo tipo de imposición, de ahí que todos los sistemas fiscales cuenten con impuestos Directos e Indirectos.

Ahora brevemente mencionaremos como fueron surgiendo estos impuesto a lo largo de la historia.

1. La primera manifestacion tributaria surgió a raíz de una aptitud bélica, es decir, el individuo hábil para la - lucha era el contribuyente en razón a su "aptitud física".

2. Al desarrollarse la propiedad privada se pasó a tomar como base de la imposición, la riqueza, propiamente dicha, es decir, el patrimonio entendido como conjunto de bienes materiales poseídos por el individuo, como objeto de la carga fiscal.

3. Al aplicarse el sistema de imposición patrimonial, escapaban al tributo aquellos que trabajan, individuos con evidente capacidad contributiva, tuvieran o no fortuna;



convirtiéndose en materia de imposición, el ingreso derivado del trabajo.

4. Del impuesto al patrimonio se evolucionó a la imposición sobre el gasto, como resultado de las reformas del siglo XVI y XVII, ya que las dificultades que creaba el impuesto al patrimonio eran grandísimas.

Entramos así al auge de los impuestos al consumo, que al afectar al gasto pesaba sobre todos los que en realidad tenían necesidades a satisfacer.

5. A fines del siglo XVIII, por obra de la Revolución Francesa, se dió a los impuestos una nueva base que la constituía el producto del capital, empezando a dividirse el capital en sus diversos elementos, sometiendo cada uno de ellos a distintos impuestos.

Así por ejemplo, sobre la tierra, se impuso un tributo especial, la contribución directa o territorial. Si se trataba de las casas, se procedió en igual forma, estableciéndose un impuesto sobre edificios, etc., la renta pasó a ser objeto principal de la imposición, procurándose de este modo afectar la capacidad contributiva del individuo, contribuyente o sujeto pasivo.

6. Posteriormente se abrieron otros caminos: gravar

la renta totalmente en forma global, o gravar la renta según la diversidad de las fuentes, de esta forma surgió la diferencia entre renta y capital, estableciéndose los impuestos que gravaban la renta derivada del capital; los impuestos que gravaban la renta derivada del trabajo y los impuestos mixtos derivados del trabajo y del capital.

También existió un impuesto que gravaba directamente el capital, por el simple hecho de poseerlo, este tipo de imposición apareció con tasas pequeñas y de manera temporal en Europa, atendiendo a circunstancias especiales, sin embargo no llegó a formar parte definitiva de ningún sistema impositivo, no aplicándose tampoco en la actualidad, salvo en casos excepcionales.

Asimismo surgió dentro de los impuestos a la renta la división de los impuestos al capital que gravan manifestaciones esporádicas de ingresos como lo son las herencias, los juegos de azar, la lotería, etc.

Actualmente los impuestos Directos concretamente los impuestos sobre la Renta gravan al igual que nuestros antepasados la riqueza en formación, es decir los ingresos del contribuyente que provengan de su trabajo, del capital o de la combinación de ambos; incluyendo los ingresos extraordinarios esporádicos o contingentes, como herencias, lotería, etc., -

todas estas manifestaciones de riqueza son gravadas en nuestro país por el Impuesto sobre la Renta, en la forma que más adelante se expondrá en un cuadro sinóptico.

Por otra parte, volviendo a los impuestos al consumo - surgidos en el siglo XVI como complemento de los impuesto a la renta, vemos que estos impuestos entran en los impuestos Indirectos, gravan el movimiento que se efectúa con esa riqueza al obtener un artículo o realizar una actividad, tomando como base dicho acto o actividad en forma aislada.

Ceferino Costa nos menciona al respecto lo siguiente:

*"Dentro de la tributación Directa se incluye aquella que grava la renta en el momento que se obtiene por cualquier de los tres medios típicos o sea el capital, el trabajo o la conjunción de ambos". (4)*

En cambio, en la tributación Indirecta no se toma en cuenta la oportunidad en que se obtienen los ingresos, sino todo lo contrario, cómo se gastan y cuando, ya que es el momento en que se adquieren los bienes o servicios, que se produce la exacción por parte del Estado.

Por su parte vitti de Marco menciona respecto a estos impuestos lo siguiente: *"El impuesto en general se - -*

(4) COSTA, CEFERINO.- "Manual del Impuesto al Valor Agregado", Tomo I, Editorial Acali, Montevideo 1978, P. 7.

subaivide en dos grupos según el momento de la recaudación: la primera vez con los impuestos Directos al producirse la renta. La segunda con los impuestos Indirectos cuando la renta se gasta, ya sea en la compra de bienes directos para satisfacer necesidades actuales, ya en la adquisición de bienes indirectos cuando se ahorra la renta para atender necesidades futuras. Los primeros afectan al gasto, los segundos al ahorro y sumados en conjunto, la renta total del contribuyente: impuestos complementarios entre sí". (5)

Respecto a los impuestos que recaen sobre el gasto o consumo deben distinguirse las siguientes clasificaciones:(6)

#### A. IMPUESTOS AL GASTO SEGUN KALDOR

En primer lugar, por su naturaleza distinta, el que recae sobre el gasto personal como lo expone Kaldor, es decir: "un impuesto sobre la Renta tipo Consumo, aplicado en base a lo que un individuo gasta, en lugar de tomar como base la capacidad de gasto de dicho individuo, que en nuestro sistema estaría gravado por un Impuesto sobre la Renta". (7)

- (5) COSCIANI, CESARE.- "El Impuesto al Valor Agregado", Buenos Aires 1969, Ediciones De Palma, Pp. 113 y 114.
- (6) Estas clasificaciones fueron tomadas del libro de ALVAREZ RENDUELES, JOSE RAMON.- "Valoración Actual de la Imposición sobre el Consumo", Publicaciones de la Escuela Nacional, Madrid 1971, Pp. 31 y 38.
- (7) KALDOR, NICHOLAS.- "Impuesto al Gasto", Fondo de Cultura Económica, México-Buenos Aires 1969.

Es decir desaparecería según Kaldor el Impuesto a la Renta que existe en todos los sistemas impositivos para imponer un Impuesto al Consumo con las modalidades del Impuesto a la Renta.

Esta modalidad denominada por Kaldor "Impuesto al Gasto" sale por completo de los tipos de imposición al Consumo y nunca fue llevada a la práctica por su inoperabilidad.

#### B. IMPUESTOS PARCIALES O IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS

Como segundo tipo tenemos los impuestos parciales sobre el consumo o impuestos sobre consumos específicos que gravan solo el consumo, de un determinado bien, tuvieran su origen en los también conocidos "Impuestos a los Vicios" que gravaban el alcohol, tabaco, cerveza, etc., posteriormente se ampliaron a diferentes productos llegando a formar una larga lista de productos gravados por este tipo de impuestos al gasto o consumo; un ejemplo de este tipo de imposición en nuestra legislación es el impuesto especial sobre producción y servicios que grava este tipo de productos.

#### C. IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO

En tercer lugar tenemos los impuestos generales sobre el consumo o impuestos a las ventas, divididos en: impuestos de etapa única y de etapas múltiples.

En esta clasificación debe tenerse presente que el proceso económico de producción consumo se desarrolla en diversas etapas, dependiendo de la situación económica del país o lugar

en que se desarrolle

Los impuestos de etapa única permitían gravar el producto en la primera etapa, en etapas intermedias o en la etapa final.

Mientras que los impuestos de etapas múltiples gravaban todas las etapas acumulativamente, denominados tipo cascada; o bien todas las etapas no acumulativo, denominado tipo valor agregado.

#### D. IMPUESTOS A LAS IMPORTACIONES

En cuarto lugar se presentaron los Impuestos sobre las importaciones o Impuestos de Aduana; algunos autores como Due los consideran como los impuestos sobre el consumo más antiguos, ya que surgieron antes de cualquier modalidad de éstos, además de que poseen una naturaleza distinta a los impuestos generales y a los parciales sobre el consumo.

En un sentido menos amplio, con la denominación de impuestos de consumo se suele hacer referencia a las figuras tributarias incluidas en los incisos B y C.

Nuestro análisis se referirá principalmente a los impuestos de consumo general (de ventas) o parcial (consumos específicos), hasta llegar a la modalidad del impuesto al valor agregado, dejando fuera de consideración los impuestos aduane

ros, así como los tributos que recaen sobre el gasto personal.

### 3. ORIGEN DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO.

Los orígenes de los Impuestos al Consumo se remontan a la antigüedad de la historia del hombre. Los romanos emplearon este tipo de impuestos con cierta profusión, destacaron algunos de ellos como: "La "Vigésima", aplicada sobre los esclavos manumitidos y la "Centésima Rerum Venalium", clásico - antecedente de los impuestos a las ventas, que consistía en el pago del 1 por 100 sobre el valor de todas las compras efectuadas; sin embargo este tipo de impuesto no gozaban de gran aceptación por parte del pueblo". (8)

Aparte de estos antecedentes en Roma, hasta el siglo XIV no se conocían otro tipo de estos impuestos que los Impuestos Parciales sobre el Consumo, es decir aquellos que recaen sobre consumos de bienes específicos.

En lo que se refiere a los Impuestos Generales al Consumo, el origen más próximo se encuentra en la figura impositiva Española surgida en el siglo XIV, con el nombre de "Alcabala", "consistente en el derecho que se cobraba sobre

(8) G. SCHOLDERSEN, HANDBUCH.- Der Finanzwissenschaft, Segunda Edición Tomo II, Editorial J.C.B., Mohr (Paul Siebeck), Tübinga 1956, traducción en castellano con el título de Tratado de Finanzas, Buenos Aires 1961, Tomo II, Pp. 591 y ss.

el valor de todas las cosas, muebles, inmuebles y semovientes que se vendía o permutaban; con este tributo se gravaron en un principio todas las ventas con un tipo impositivo del 10 - al 100, aunque no faltaron abundantes exenciones". (9)

En otros países europeos surgieron también Impuestos Generales sobre el Consumo durante la Edad Media. En Francia se estableció por Luis XI, en 1465, el "Sol par livre", - "que gravaba las ventas al por mayor; tributo que se abando no al poco tiempo aunque volvió a experimentarse con él veinte años más tarde". (10)

Los impuestos sobre consumos específicos continuaron - utilizándose, Alemania los empleó en gran medida a partir del siglo XV, Francia también los utilizó en el siglo XVII, que tuvieron auge en la época de Colbert, estos impuestos no eran -- aceptados plenamente por la población, sin embargo la defensa de estos impuestos al consumo pudo hacerse durante algún tiempo, señalando que era el instrumento para gravar a todos los - ciudadanos ya que los demás impuestos recaían fundamentalmente sobre el "Estado llano", lo cual quería decir que se excluían del pago de los impuestos a la nobleza y el clero. Schumpeter comentó en referencia a lo anterior: "Estamos acostumbrados a

(9) CANGA ARGUELLES, J.- Diccionario de Hacienda, reedición del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1968, Pp. 27 y 28.

(10) E.R.A., SELIGMAN.- "Studies in Public Finance", Cap. 6, The Sales - Tax. Mac Millan, Nueva York 1965, P. 201.



*considerar la imposición indirecta contraria a los intereses - de los relativamente pobres, pero en los siglos XVII y XVIII, se defendió socialmente esta imposición indirecta, debido a - que ésta se soportaba también por la nobleza y el clero, lo - cual no sucedía con los impuestos directos, sirviendo en este caso como un instrumento para mejorar la justicia en el reparto de la carga tributaria". (11)*

Sin embargo, este tipo de impuestos al consumo, causó descontento popular, como en el caso de Francia, los hombres que encabezaban la Revolución Francesa lucharon por la desaparición total de dichos impuestos, pero los resultados obtenidos fueron totalmente contrarios a sus propósitos, por lo que al consolidarse el movimiento revolucionario, fue necesario - restablecer también los Impuestos Indirectos.

En lo que se refiere a los impuestos sobre consumos - específicos, sabemos que están presentes en la actualidad, en mayor o menor número, en los sistemas fiscales de todos los - países; los principales objetos sobre los que recaen son bastantes similares en todas partes, abarcando: bebidas alcohólicas, tabaco, carburantes, etc.

Mientras que los impuestos generales sobre consumos,

(11) J.A. SCHUMPER.- "History of Economic Analysis", Oxford University Press. Nueva York 1955, P. 201.

han experimentado una gran evolución después de la primera guerra mundial y su esfera se ha ido ampliando considerablemente durante los últimos 30 años.

Los impuestos generales al consumo se presentan como un tipo de impuesto que afecta bienes de consumo final que es tan dentro de la corriente de bienes que el sistema económico pone a disposición para atender a sus necesidades y cuyo consumo se realiza en el territorio del país que establece el impuesto y en el extranjero en el caso de las exportaciones.

Este impuesto también conocido como impuesto a las ventas, aparece en principio gravando todas las fases del proceso de producción y consumo por el que van atravesando los bienes; denominándosele impuesto de etapas múltiples; el cual presentaba la opción de ser aplicado en todas las etapas en forma acumulativa y se le denominó tipo cascada o bien en todas las etapas no acumulativo y se le denomina tipo valor agregado.

Posteriormente se elige en este tipo de imposición, un punto del proceso para incidir sobre los bienes, sistema conocido con el nombre de impuesto de etapa única, el cual permitía también la opción de ser aplicado sobre las ventas de los fabricantes y se le conocía como primera etapa; o bien de ser aplicado sobre las ventas de los mayoristas y se

le conocía como etapa intermedia, por último, podía ser aplicado sobre las ventas de los minoristas y se le conocía como etapa final. Estas modalidades de aplicación de los impuestos a las ventas se pueden simplificar en el siguiente cuadro:

	Primera etapa (Nivel Productor)
Etapa Única	etapa Intermedia (Nivel Mayorista)
	Etapa Final (Nivel Minorista)
IMPUESTOS A LAS VENTAS	Todas las etapas Acumulativo (Tipo Cascada)
Etapas Múltiples	Todas las Etapas no Acumulativo (Tipo Valor Agregado) (12)

Indudablemente se ha ido presentando una gran evolución respecto a la imposición sobre el consumo, algunos autores como Shoup señalan que: "es notable el progresivo perfeccionamiento por el que han ido atravesando estos gravámenes, para ir haciéndose cada vez menos discriminatorios respecto a los tipos de actividad y a los métodos de producción". (13)

Este perfeccionamiento de la imposición al consumo ha logrado su máxima expresión mediante la aplicación tipo valor

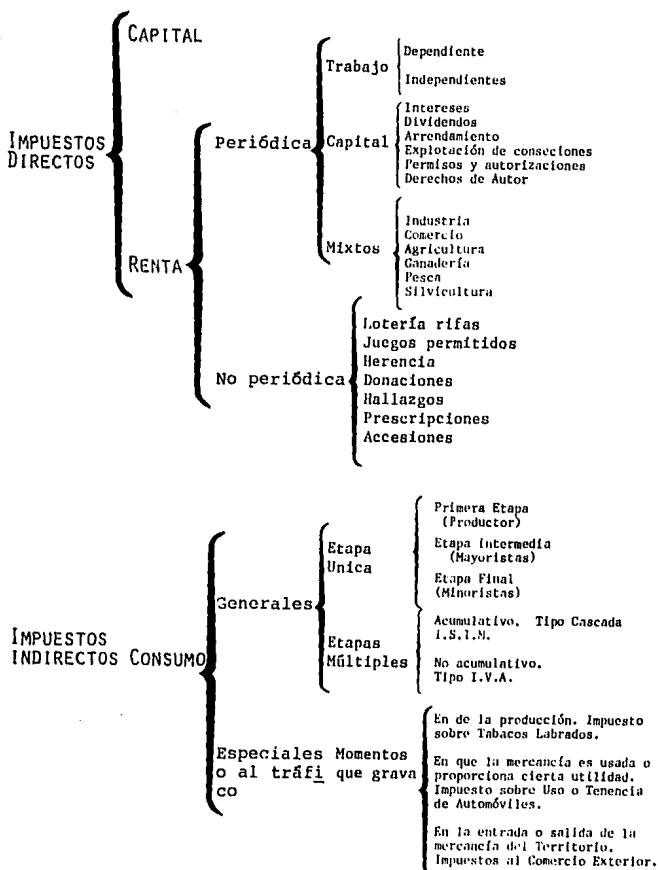
(12) ILLANES LUIS & CURRI FRANCISCO.- "La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los países de América". Rio de Janeiro 1978. Fundação Getulio Vargas, Escola Interamericana de Administração Pública, P. 25.

(13) C.S. SHOUP.- "Public Finance", Aldine Chicago 1969, P. 207.

agregado, de tal manera que en la actualidad representa una -  
figura importante en los sistemas impositivos de la mayor -  
parte de los países, resultando prácticamente indiscutible la  
necesidad de recurrir a esta forma de tributación correspon--  
diente a los impuestos indirectos.

A continuación se presenta un cuadro sinóptico que -  
comprende lo que gravan los impuestos Directos e Indirectos -  
en general.

## LO QUE GRAVAN LOS IMPUESTOS \*



\* Tomado de los Apuntes Ineditos del Lic. Alejandro Boeta Vega.

## CAPITULO II

### ANALISIS GENERAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. CONCEPTO DE VALOR AGREGADO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO. 2. DETERMINACION DE LA BASE DEL IMPUESTO. 3. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL. 4. EXONERACIONES DE DIFERENTES ETAPAS DEL CIRCUITO ECONOMICO. 5. LA IMPORTANCIA DE LA FACTURA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 6. EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 7. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL COMERCIO EXTERIOR.

En el presente capítulo estudiamos además, de los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, como son el concepto de valor agregado, las diversas formas de determinar la base, el crédito fiscal, las exoneraciones, tres temas que sin referirse a elementos esenciales de todo impuesto, si adquieren una particular relevancia respecto al impuesto al valor agregado como lo son las facturas, los pequeños contribuyentes y el comercio exterior.

#### 1. CONCEPTO DE VALOR AGREGADO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO.

Comenzaremos por definir el termino valor agregado: Illanes Luis & Curri Francisco lo detinen de la siguiente forma: "Consiste en la parte de valor que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de un bien se agrega, - añade o suma a este.

La esencia de un "Impuesto al Valor Agregado" es la de que si se resuelve gravar el consumo de bienes, el impuesto se vaya aplicando en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los mismos, sobre la parte de "Valor Agregado" al bien en cada etapa". (1)

Existen diferentes tipos de un impuesto al valor agregado, atendiendo a la amplitud de la materia que se grava, es decir, respecto al tratamiento que se da a los bienes de capital y se clasifica en tres clases:

1a. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TIPO PRODUCTO BRUTO

El valor agregado, tipo producto bruto, incluye dentro de la materia gravada, base del impuesto o valor que se le agrega al bien los sueldos, salarios, intereses, ganancias, etc., más el valor de los bienes de capital que se utilizan para la realización del acto gravado. Se considera que este tipo de impuesto al valor agregado efectúa una doble imposición, ya que al adquirir los bienes de capital quedan gravados éstos y además se gravan nuevamente dichos bienes de capital, al incluirlos como valor agregado del acto o actividad gravada, produciéndose la doble imposición de los mismos.

Por tal razón, esta modalidad del impuesto al valor -

(1) JILANES LUIS & CURRI FRANCISCO.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los Países de América". Río de Janeiro 1978. Fundação Getulio Vargas, Escola Interamericana de Administração Pública, P. 37.

agregado no se aplica en la práctica.

1b. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TIPO RENTA.

La segunda clasificación es la denominada valor agregado tipo renta, la cual grava el valor que se agrega al bien, incluyendo sueldos, salarios, intereses, ganancias, etc., quedando fuera de la materia gravada el costo de los bienes de capital, en proporción a la cuota de depreciación o amortización que se autoriza al bien para efectos del Impuesto sobre la Renta, quedando incluidos en la base gravable los intereses anuales que correspondería a dicha cuota.

Este método implica prácticamente gravar los bienes de capital, ya que el contribuyente anticipa el pago del impuesto de los mismos al adquirirlos y recuperar el impuesto proporcionalmente durante el período de depreciación del bien adquirido, lo que significa financiar gratuitamente al fisco durante el período de recuperación de los bienes de capital, además implica el problema para los contribuyentes de llevar contabilidad separada respecto al crédito generado por el bien de capital, del cual se procedería a ir reduciendo anualmente el mismo según la cuota autorizada.

Este método presenta mayores complicaciones tanto para el control como para determinar la materia gravada, sin favorecer realmente al contribuyente, razón por la cual tampoco



se utiliza en la práctica este tipo de impuesto.

1c. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TIPO CONSUMO.

La tercera clasificación denominada valor agregado - tipo consumo, considera como materia gravada el valor que se agrega al bien, el cual incluye salarios, sueldos, intereses, ganancias, etc. y excluyendo el total del costo de los bienes de capital, este tipo de impuesto admite las siguientes modalidades:

- Variante exclusión de interes.- Permite la exclusión del valor del bien de acuerdo a las cuotas anuales de amortización permitidas para el impuesto sobre la renta, más la reintegración anual de los intereses correspondientes a dicha cuota, es decir, como en el caso del valor agregado tipo renta, pero con el pago de un interes.

- Variante acreditamiento inmediato.- Esta variante permite excluir de la materia gravada el valor del bien de capital al momento de su adquisición.

La clasificación del impuesto tipo consumo en su variante acreditamiento inmediato es la que se utiliza en la práctica ya que, además de evitar dobles imposiciones, facilita el desarrollo del sistema, razón por la que todos los países que cuentan con un impuesto al valor agregado utilizan esta modalidad y de aquí en adelante cuando se haga referencia

al valor agregado, debe entenderse que nos referimos al Im- -  
 puesto al Valor Agregado tipo consumo en su variante de acre-  
 ditamiento inmediato del valor de los bienes de capital, cla-  
 sificación adoptada en nuestro país.

Como podemos ver, en el impuesto al valor agregado -  
 puede determinarse la materia gravable de diferentes formas -  
 que dependen de las preocupaciones del legislador, ya sea con  
 respecto al rendimiento del gravamen (inclusión o no de los -  
 bienes de capital), ya por consideraciones de política econó-  
 mica o de oportunidad o por motivos de equidad fiscal.

Sin embargo todas las legislaciones aplican el impues-  
 to al valor agregado tipo consumo en su variante acreditamien  
to inmediato, ya que además de simplificar la mecánica de ope  
ración y de cálculo del impuesto evita imposiciones múltiples  
 a los bienes de capital, (ya que como mencionábamos en hojas  
 anteriores, el bien de capital se gravaría una primera vez al  
 obtenerse y una segunda al formar parte de la materia objeto  
 del impuesto del bien de consumo final).

## 2. DETERMINACION DE LA BASE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Existen dos métodos para determinar la base del im- -  
 puesto al valor agregado que son: Adición y Sustracción.

Estos métodos surgen partiendo del siguiente razona-

miento: "Si la suma de todos los valores agregados en el circuito económico constituye la base para determinar el impuesto; el efecto será el mismo si en cada etapa se determina el valor total del bien y se le resta el valor de los insumos, - obteniendo con esa diferencia el mismo valor agregado". (2)

Aparentemente los resultados deben ser los mismos por un método que por otro, sin embargo los números arrojan cantidades distintas como a continuación se verá.

## 2.A METODO DE ADICION

Este método consiste en sumar las retribuciones que - destinó la empresa en un período de tiempo determinado (un - año o un mes), a los distintos factores de la producción como salarios, intereses, ganancias, etc., sin tomar en cuenta si los bienes producidos han sido o no vendidos en dicho período.

Este método denominado también "Tipo Renta" presenta ventajas en la liquidación, ya que puede aprovecharse el balance fiscal del impuesto a la renta, efectuando algunos ajustes como pueden ser, la inclusión de rentas exentas y otras - deducciones admitidas. No obstante ser el método que más se ajusta al valor agregado desde el punto de vista económico, - técnicamente se torna muy complejo en la práctica, razón por

(2) ILLANES LUIS & CURRI FRANCISCO.- Ob. Cit. P. 37.

la que no se aplica en ningún país que cuenta con este tipo de impuesto.

## 2.B METODO DE SUSTRACCION.

Consiste en partir del monto de la venta del bien o valor del servicio en la etapa correspondiente y restar el valor que corresponda a los insumos (monto de las compras) incorporados en la misma.

En base a estos dos métodos y partiendo de un impuesto al valor agregado tipo consumo, podríamos simplificar la determinación de la base del impuesto de la siguiente forma:

<i>Método de Adición</i>	<i>Método de Sustracción</i>
<i>Sueldos y Salarios</i>	<i>Ingresos netos de Ventas, de la Venta de Servicios y de Intereses</i>
<i>Intereses</i>	<i>consumo Personal por el Propietario de Productos de la Empresa.</i>
<i>Rentas</i>	<i>menos: Todas las Compras de otras empresas.</i>
<i>Ganancias (Valor Agregado)</i>	
<i>Depreciación</i>	
<i>Ventas de Activo de Capital</i>	
<i>Menos: Gastos de Capital</i>	
<i>Menos: Aumento de Existencias</i>	

(3)

(3) Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1969. P. 148.

El método de sustracción para determinar la base del impuesto presenta dos modalidades sustracción sobre base efectiva o real y sobre base financiera.

#### 2.B 1 Sustracción sobre Base Efectiva o Real.

El valor agregado se determina partiendo de la producción obtenida en el período que se liquida, menos las adquisiciones de productos, materias primas, materiales, etc., utilizados para obtener dicha producción así como las amortizaciones de los bienes aplicados en dicho período y las adquisiciones deducibles que se imputaron como gastos generales.

El impuesto que se paga en el momento de la adquisición no se deduce hasta que estos bienes son vendidos, lo cual significa un desembolso para la empresa sobre la parte de la producción que no se vendió, ya que igualmente generó un valor agregado gravado, por lo consiguiente, se recupera solamente la parte de la producción que se vende, pero no la que se mantiene en stock.

Este sistema origina que existan inventarios con precios distintos, lo cual implica una organización contable y a su vez más completa para poder llevar un efectivo control, por tal razón es un método que en la práctica no conviene utilizarlo.

#### 2.B 2 Sustracción sobre Base Financiera.

Este método es más sencillo que el anterior y consiste en determinar el valor agregado por diferencia entre las ventas y las adquisiciones realizadas en el período elegido para la liquidación. En este caso no se toma en cuenta si los bienes vendidos fueron adquiridos o producidos en el período, ni si las compras fueron vendidas o están en stock. Este método simplifica la liquidación del impuesto, dándole un carácter más práctico al no ser necesario llevar una contabilidad tan detallada como en el caso anterior, además de facilitar a la administración su fiscalización a través de controles cruzados, este método es el que establece nuestra Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## 2.C METODO PARA HACER EFECTIVO EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN LAS COMPRAS

Dentro del método para la determinación del valor agregado por sustracción sobre base financiera, el acreditamiento se puede hacer mediante dos sistemas:

### 2.C 1 Base contra Base

Este sistema consiste en tomar las ventas realizadas en un período determinado y deducirle las compras efectuadas en el mismo. A la diferencia que surja de estas cantidades, se le aplica la tasa establecida por la ley.

### 2.C 2 Impuesto contra impuesto.

En este sistema se otorga un crédito fiscal por el impuesto pagado en las compras realizadas en el período elegido, que se imputa contra el débito fiscal, el cual se obtiene aplicando la tasa del impuesto sobre el monto de las ventas de dicho período. Consiste prácticamente en comparar el impuesto pagado en las compras, con el impuesto cobrado en las ventas en un período determinado.

### 3. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

Recapitulando lo expuesto anteriormente, para determinar un impuesto tipo valor agregado tenemos dos alternativas que son: adición y sustracción, debido a las características que presenta cada una, se concluyó que el método más adecuado y el que de hecho se utiliza en la práctica en todos los países que cuentan con este impuesto es el de sustracción sobre base financiera con "acreditamiento" de impuesto contra impuesto.

Este método consiste en:

- Sustracción = Resta o Diferencia
- Base Financiera = Importe compras menos ventas en un período determinado.
- Impuesto contra impuesto = Que dicha diferencia sea entre el impuesto cobrado en las ventas menos el pagado en las compras.

De la aplicación de este método, surgen dos posibilidades, que se determine impuesto a cargo del contribuyente o impuesto a favor, examinemos que tratamiento puede darse a estas situaciones:

### 3.A IMPUESTO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE

El impuesto a cargo resulta de la aplicación en cada venta de la tasa prevista por la ley sobre el importe que la misma define como valor imponible de la operación comunmente denominada materia imponible gravable.

Existen dos métodos para la aplicación de la tasa:

#### 3.A 1 Cálculo del Impuesto por Fuera.

En este método la tasa del impuesto se aplica sobre el importe de la operación o sea el valor imponible no incluye el propio impuesto.

Valor de la operación	1.000
Impuesto 15%	<u>150</u>
	1.150

#### 3.A 2 Cálculo del Impuesto por Dentro

En este método la carga tributaria se incluye en la propia base imponible, aspecto que origina que a iguales tasas se obtengan mayores recaudaciones.



valor de la Operación	1.000	
Tasa 15%	150	
Base Imponible	1.150	
Impuesto 15%	172.50	
	1.322.50	(4)

En el primer caso se recauda 150.00 y en el segundo - 172.50. Debe precisarse que el cálculo del impuesto por dentro y el criterio de discriminar o no el impuesto son aspectos diferentes, que pueden aplicarse en cualquiera de los métodos y que más adelante se analizará también.

La mayoría de las legislaciones, incluyendo la nuestra, adoptan el método de cálculo por fuera con discriminación del impuesto en la factura.

Una vez señalados los métodos que hay para aplicar la tasa del impuesto, volvemos al tema para sintetizar que: surge un saldo a favor del Fisco, cuando el impuesto a cargo del contribuyente es mayor que el impuesto a favor generado en el periodo fiscal de que se trate; saldo que deberá ser cubierto por el contribuyente de acuerdo a los criterios establecidos en la legislación en cuanto a la forma de pago, tiempo de presentación, oficinas que correspondan para presentar dichas declaraciones, etc.

(4) COSTA, CEFERINO.- Manual del Impuesto al Valor Agregado, Tomo I. Editorial Acafi, Montevideo 1978, Pp. 30 y 31.

Estos saldos son los que resultan de aplicar las reglas generales por las cuales el contribuyente cubrirá el impuesto que le corresponde y no tiene mayor problema que efectuar el pago.

### 3.B IMPUESTO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

El impuesto a favor del contribuyente es el que resulta de acreditar los impuestos pagados en adquisiciones de bienes y/o servicios.

Este acreditamiento abarca una determinada extensión la cual es importante definir.

#### 3.B 1 Extensión del acreditamiento.

##### a) Por la adquisición de bienes gravados.

Si lo que se puede acreditar es el impuesto generado en las compras, surge una primera limitación; sólo se tiene derecho al crédito cuando se adquieren bienes gravados.

Es decir, los créditos fiscales de adquisiciones que se encuentran gravadas y que a su vez constituyen insumos de actividades que no generan operaciones gravadas, sino precisamente exentas; no tienen derecho al crédito fiscal y esta cantidad se integra al precio del producto.

##### b) Por la adquisición de bienes gravados y exentos.

En el caso de que se realicen operaciones gravadas y exentas, el criterio para acreditar el impuesto a favor del contribuyente se clasifica en dos:

- El método de la prorrata y
- El de la atribución directa.

El método de la prorrata consiste en distribuir el crédito fiscal en función de los valores que se obtienen de las operaciones gravadas y exentas, en este caso el acreditamiento que se admite del crédito fiscal está fijada por el porcentaje que representan las operaciones gravadas en el total de las ventas en el período de referencia.

El método de la atribución directa, se aplica en los casos en que se puede precisar y en consecuencia individualizar los insumos que son destinados a bienes exentos o gravados. Este método es de aplicación más difícil y complicada, ya que exige una buena administración y organización interna.

c) Acreditamiento Físico y Financiero.

Por otra parte, es importante considerar como otro límite a la extensión del acreditamiento la siguiente clasificación:

- Acreditamiento Físico
- Acreditamiento Financiero.

Acreditamiento físico, es el que se efectúa por los bienes que se incorporan materialmente al bien producido en el caso de industrias o son revendidos en su mismo estado, en el caso de actividad comercial, tenemos materias primas, productos semielaborados, mercaderías, etc.

El acreditamiento financiero, se refiere a la adquisición de aquellos bienes que no se integran físicamente al producto, en este caso se encuentran los bienes de capital, que a través de su amortización no se integran físicamente al bien o también los servicios prestados por otras compañías, gastos generales de la empresa (renta, luz, agua, teléfono) y otros de índole similar.

Partiendo del supuesto que los bienes de capital se encuentran gravados por el impuesto al valor agregado; veremos cuales son las opciones de acreditamiento que se utilizan respecto a estos bienes, que son:

- Acreditamiento Inmediato
- Acreditamiento Prorrata Temporis

En el acreditamiento inmediato, el criterio es admitir que al adquirir un bien de capital, caso muy común en los momentos de iniciación de actividades o equipamientos de las empresas, se admita el acreditamiento total del impuesto pagado en el período fiscal en que se efectuó la adquisición.

El contribuyente al adquirir el bien, tiene que efectuar un desembolso por el costo y por el impuesto al valor agregado y dado que generalmente se realiza cuando la empresa está en su inicio o equipamiento, no tiene ventas, o dicho de otra forma no genera un impuesto a cargo del contribuyente de tal magnitud que pueda absorber el crédito de la compra. Realiza un desembolso que luego se recupera en función del mayor o menor movimiento de sus operaciones, pero que muy rara vez lo compensa de inmediato; además, se debe tomar en cuenta la actividad que desarrolle, la oportunidad de la adquisición, si la empresa ya está en marcha o se inicia y también si la adquisición de los bienes se paga al contado o a plazos. Este supuesto se trata de empresas que realizan ventas exclusivamente de bienes gravados.

Cuando se realizan ventas de bienes gravados y exentos que se obtienen con el mismo bien de capital adquirido, surge la opción para el acreditamiento del impuesto pagado de: prorratear en función de las operaciones que se realicen en dicho período o en el período siguiente al comienzo de la actividad gravada; o bien el acreditamiento por atribución directa que se vio anteriormente.

Repercusiones para el fisco del acreditamiento inmediato.

El acreditamiento total e inmediato del impuesto al -

valor agregado pagado en los bienes de capital, como impuesto a favor del contribuyente, determina que el mismo no aporte - al Fisco por un cierto período que dependerá del monto de la inversión. Dicho crédito se irá recuperando hasta que se - agote del impuesto a cargo que vaya generando el contribuyente.

El acreditamiento inmediato suministra a los países - un poderoso instrumento para estimular la actividad económica. El informe Seuffert sostiene: *"que esto constituye un incentivo en favor de la inversión, más eficaz y más expeditivo, - que las concesiones en materia de amortización y menos costoso y de un manejo más fácil que la reducción de los impuestos"* (5)

Por otra parte tenemos el acreditamiento prorata tem poris que consiste en autorizar el acreditamiento del impuesto que se paga en la adquisición de bienes de capital, en pro porción a la cuota de depreciación y amortización del bien. - Si al bien se le adjudica una vida útil de diez años, el acre ditamiento también se realiza en dicho período. Este método discrimina contra la adquisición de bienes de capital, pues - prácticamente implica gravar los mismos dos veces, ya que el contribuyente anticipa el impuesto al adquirir el bien y lo - recupera por períodos parciales, provocando de hecho una --

(5) Mtualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Ob. Cit. cita al Parliament Europeen, "Documents de Seance"; 18-2-1966, P. 19.

inflación en el valor de los bienes de capital. Este sistema es una posición que favorece al Fisco por una parte y por otra obliga al contribuyente a llevar una cuenta en donde se contabiliza un crédito por el impuesto al valor generado en la compra del bien y del cual se procederá a ir reduciendo dicho monto en el transcurso de los años.

Una alternativa utilizada en este sistema para lograr un menor perjuicio al contribuyente, es el de establecer un número de años fijos a los efectos del acreditamiento para to dos los bienes de capital.

El sistema de acreditamiento inmediato presenta dos ventajas claras: por un lado es un procedimiento mucho más simple con el que se evita tener que plantearse en el impuesto al valor agregado todos los problemas derivados del cálculo de las amortizaciones, como sucede cuando se aplica el acreditamiento prorata temporis. El acreditamiento en la del impuesto pagado por inversiones, por cualquiera de los dos métodos que se utilicen, suprime la doble imposición de los bienes de equipo y hace que éstos sólo se graven por el impuesto al valor agregado como componentes del costo de los productos finales. Pero el acreditamiento prorata temporis, al distribuirlo a lo largo de varios años, establece un lapso de tiempo para que el adquirente de los bienes de equipo pueda recuperar íntegramente el impuesto que le ha sido cargado

en estas adquisiciones. Supone, por tanto, una carga financiera para las empresas correspondiente al interés de la parte de impuesto que cada año falte por recuperar, en cambio, con el acreditamiento inmediato las empresas se ven liberadas de esta carga financiera.

En contra de el acreditamiento inmediato y, por tanto a favor del acreditamiento prorratea temporis se alegan razones de equidad, razones de indole económica y consideraciones recaudatorias.

En la práctica la mayoría de los países utiliza el método de acreditamiento inmediato que es el sistema denominado impuesto al valor agregado tipo consumo, por ser el más sencillo y conveniente para ambas partes.

Una tercera alternativa respecto a los bienes de capital es no gravarlos; frente a los métodos vistos anteriormente existen posiciones que defienden el argumento de que no es adecuado gravar dichos bienes; lo cual exigiría especificar con precisión cuales son estos bienes de capital, ya que se tendría que controlar el destino de los mismos o establecer una lista de cuales son los que no se encuentran gravados.

En general, se considera que este aspecto de los bienes de capital, es un problema de política tributaria y depende de las características de cada país, como mencionábamos en el inciso anterior.



Ceferino Costa señala las siguientes ventajas que -  
 aporta este mecanismo del impuesto al valor agregado de permí-  
 tir un impuesto a favor del contribuyente derivado del acredi-  
 tamiento de los impuestos pagados en la adquisición de bienes  
 gravados y bienes de capital que a continuación se mencionan:

"1. Establece una oposición de intereses entre el -  
 comprador y el acreedor.

2. Se establece un control automático, logrando una  
 menor evasión.

3. Las deducciones, son sumas efectivamente ingresa-  
 das al Fisco y permite verificar la procedencia de las mismas.

4. Permite independizar la liquidación y pago del -  
 ejercicio comercial, dado que las ventas y compras se refie-  
 ren a un mismo período" (6)

Con esto concluimos el análisis de los impuestos a -  
 cargo y a favor del contribuyente, como parte fundamental de -  
 lo que es un impuesto tipo valor agregado.

#### 4. EXONERACIONES EN DIFERENTES ETAPAS DEL CIRCUITO ECONOMICO,

Cuando se adquieren insumos gravados por el impuesto

(6) COSTA, CEFERINO.- Ob. Cit. P. 37.

al valor agregado que pasan a integrar un producto exento en su venta, dicho crédito no se admite y en consecuencia no se puede acreditar, pasando a formar parte del costo para el contribuyente en lugar de un saldo a favor.

Este es uno de los problemas que deberían de evitarse - en la imposición tipo valor agregado, ya que provoca efectos - acumulativos al formar el impuesto al valor agregado parte del costo de un producto que se encuentra exento.

Es importante mencionar que en los casos que por razones de política tributaria, técnicas o administrativas, una legislación decida exonerar algunos productos, deben analizarse - detenidamente los bienes que se desean exonerar y relacionarlos con el proceso de producción, distribución de los bienes del país, características del medio, que productos son industrializados y los insumos utilizados, en qué etapa o etapas del circuito se piensa aplicar la exoneración, etc., tratando de evitar con esto los posteriores problemas que normalmente causan las exoneraciones. En el caso de México, las exoneraciones que se dan, se aplican en todas las etapas del circuito económico, es decir, van en función del bien o servicio, no en función de las etapas del circuito económico, como sucede en otros países.

A continuación se presenta un análisis de los efectos - que se producen en las distintas posibilidades de exoneración - en el circuito económico.

"Primer caso - Exoneración en la última etapa.

En este caso suponemos que la exoneración se produce en la etapa minorista.

	(a) Costo	(b) Util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	120	1320
Mayorista	1200	300	150	1650
Minorista	1650	350	---	2000

Se están aplicando ejemplos simplificados y con una tasa del 10% para que se aprecie fácilmente las diferencias en cantidades; la mecánica consiste en aplicar la tasa (c) sobre (a) + (b) y la suma de (a) + (b) + (c) = (d).

En el caso anterior no se produce efecto acumulativo, el precio final se ve influenciado únicamente por los 150 de impuesto al valor agregado que abono el minorista al adquirir el producto del mayorista y que no puede deducirlo como crédito por estar la venta exonerada.

el Fisco recauda:	Fabricante	120	
	Mayorista	30	(150 - 120)
	Minorista	---	
		<hr/>	
		150	

*Sin exoneración.*

	(a) Costo	(b) util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	120	1320
Mayorista	1200	300	150	1650
Minorista	1500	350	185	2035

Minorista	Precio	1850
Impuesto	10%	185
	Precio de Venta	2035

El Fisco recauda	Fabricante	120	
	Mayorista	30	(150 - 120)
	Minorista	35	(185 - 150)
		185	

**Conclusiones:**

En el caso de la exoneración en la última etapa, no se produce efecto acumulativo.

Se obtiene el objetivo buscado: el precio al consumidor final es menor en 35. (2.035 - 2000)

El Fisco recauda menos en un importe de 35 que es precisamente el 10% del valor agregado de la última etapa o sea

10% de 350 que es lo que en este caso se exonera.

Segundo caso.- Exoneración en la primera etapa.

	(a) Costo	(b) Util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	-.-	1200
Mayorista	1200	300	150	1650
Minorista	1500	350	185	2035
El Fisco recauda:	Fabricante		-.-	
	Mayorista		150	
	Minorista		35	(185 - 150)
			<u>185</u>	

Sin exoneración.

	(a) Costo	(b) Util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	120	1300
Mayorista	1200	300	150	1650
Minorista	1500	350	185	2035
El Fisco recauda:	Fabricante		120	
	Mayorista		30	(150 - 120)
	Minorista		35	(185 - 150)
			<u>185</u>	

Es importante señalar que aquí se produce el llamado efecto recuperación, otra característica básica de un impuesto tipo valor agregado; que en el caso de este ejemplo consiste en que el Fisco en el caso de exoneración de la venta realizada por el fabricante no recauda nada, posteriormente recupera del mayorista el mismo monto como si se hubiera gravado a la mencionada etapa, ya que este no tiene crédito fiscal para deducir.

#### Conclusiones:

En los dos casos se recauda el mismo monto por parte del Fisco, debido al efecto recuperación.

El precio al consumidor final no se altera.

No afecta el hecho de que se exonera o no la primera etapa.

Provoca efectos acumulativos secundarios, dado que el impuesto al valor agregado que abona el fabricante pasa a ser costo y en consecuencia se grava con el propio impuesto en las etapas posteriores.

## Tercer caso. Etapas intermedias.

	(a) Costo	(b) util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	120	1320
Mayorista	1320	300	- -	1620
Minorista	1620	350	197	2167
El Fisco recauda:	Fabricante		120	
	Mayorista		- -	
	Minorista		197	
			<u>317</u>	

## Sin exoneración.

	(a) Costo	(b) Util.	(c) 10% I.V.A.	(d) Precio Venta.
Fabricante	1000	200	120	1320
Mayorista	1200	300	150	1650
Minorista	1500	350	185	2035
	Mayorista	Precio	1500	
	Impuesto	10%	<u>150</u>	
	Precio de Venta		1650	
El Fisco recauda:	Fabricante		120	
	Mayorista		30	(150 - 120)
	Minorista		35	(185 - 150)
			<u>185</u>	

Una consecuencia de la exoneración de una etapa intermedia es que se produce el efecto acumulativo. Ya que los 120 de impuesto de la primera etapa pasan a constituir el costo del mayorista, dado que este está exonerado en sus ventas. Por lo tanto estas 120 unidades que integran el precio de venta del mayorista o sea 1620, integran el costo del minorista, que al venderse se gravan con un 10% del impuesto. Es precisamente en el momento que el minorista aplica el impuesto de 120 de la primera etapa con el propio impuesto de la última etapa.

El precio al consumidor final se ve incrementado en 120 más el efecto acumulativo que es el 10% de 120, lo que suma en total 132. Si analizamos el precio final, se puede apreciar, que la diferencia entre los precios en ambos casos es precisamente 132, al hacer esto (2167 - 2035). La recudación del Fisco también se ve afectada en dicho importe (317 - 185).

#### Conclusiones:

se produce el efecto acumulativo que es precisamente lo que trata de evitar el impuesto al valor agregado.

como consecuencia, el precio del bien se recarga para el consumidor final haciéndolo más gravoso.

el impuesto al valor agregado que paga el mayorista en



su adquisición de bienes, es un costo, lo cual va contra otro de los objetivos básicos del tributo. La exoneración de las etapas intermedias tiene una repercusión totalmente negativa, creando los problemas de los impuestos plurifásicos acumulativos". (7)

## 5. LA IMPORTANCIA DE LA FACTURA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el impuesto al valor agregado juega un papel muy importante la expedición de la factura; independientemente de que si el tributo se basa como todos los impuestos generales al consumo, en la venta, obvio es que se necesita la factura como medio de probar la operación; pero en el impuesto al valor agregado se agrega otro elemento o concepto fundamental: el impuesto que el contribuyente está cubriendo en el pago de algún acto o actividad gravado, es un importe que el mismo contribuyente puede acreditar contra el saldo que le corresponda pagar, por eso hablaremos de un crédito al referirnos a este importe.

### 5.A LA EXPEDICION DE LA FACTURA

En este caso la expedición de la factura no solo es esencial dentro de su función tradicional en el comercio, sino que como decíamos antes aquí cumple otra función y es que la misma incluye un importe que es básico para el vendedor y el adquirente en la mecánica del tributo. El método de impuesto contra impuesto determina que en un momento preciso se

(7) COSTA, CEFERINO.- Ob. Cit. Pp. 46 a 48.

genere un "Débito" para el que enajena o presta un servicio y un "Crédito" para el adquirente o beneficiario del servicio, esto se presenta a través del proceso de producción y distribución, hasta llegar a la etapa minorista, también conocida - como última etapa, de ahí la importancia de la factura, porque en ella queda constancia de "Débito y del Crédito" que se ha generado.

#### 5.B LA DISTRIBUCION DEL IMPUESTO EN LA FACTURA.

Una vez determinada la importancia de la expedición - de la factura, pasaremos a detallar un poco más como deberá - expedirse dicha factura.

En el momento que se produce un acto gravado, surge - un débito para el que vende y un crédito para el que compra - o adquiere, por consiguiente este conocimiento rápido y sencillo del impuesto se logra al separar el valor del acto gravado, del impuesto que resulta del mismo.

La discriminación del impuesto del precio, al consignarlo por separado, provoca un efecto psicológico en el contribuyente adquirente del producto, al saber que el importe - que viene discriminado es un crédito y no un costo para él. - También sirve para evitar el efecto conocido por el nombre de piramidación (o cascada), que consiste en aplicar en cada una de las etapas del circuito económico el impuesto sobre el -

valor total del acto gravado, incluyendo el impuesto pagado - con anterioridad, esto quiere decir que se va aplicando a través del proceso el pago de un impuesto sobre otro pagado anteriormente.

Para evitar este efecto de la piramidación es importante hacer la discriminación del impuesto en el importe total del acto en cada expedición de factura que se efectúe.

#### 5.C LA EXCEPCION A LA DISCRIMINACION PARA LOS MINORISTAS

La mayoría de las legislaciones autoriza en las ventas de los comerciantes minoristas la no discriminación del impuesto en el importe total del acto o servicio prestado por las siguientes consideraciones:

1) Las características en las ventas de estos comerciantes, por tener un carácter fragmentario, si se tuviera que calcular y discriminar el impuesto al valor agregado en cada operación, dificultaría la rapidez de estas operaciones.

2) Otro aspecto importante es que en la mecánica de aplicación del impuesto al valor agregado en la operación que se realiza del minorista al consumidor, no se otorga crédito fiscal al consumidor final, el cual no se considera contribuyente sino pagador del impuesto.

no obstante que los minoristas realizan operaciones - de montos bajos individualmente considerados en comparación - con el resto de los integrantes del circuito económico, no es posible excluirlos del gravamen porque su importancia en cuanto a número de contribuyentes y cantidades recaudadas es considerable. Por las razones mencionadas la mayoría les permite no trasladar expresamente el impuesto, facilitando en esta forma las operaciones de los mismos.

#### 5.D LA EXCEPCION A LA DISCRIMINACION DEL IMPUESTO EN LA FACTURA DEL CONSUMIDOR FINAL

Este tipo de impuesto es cubierto en su totalidad por los consumidores finales, el consumidor deja de ser contribuyente para convertirse en pagador, por lo que deja de existir la oposición de intereses entre compradores y vendedores que se presenta a lo largo del circuito económico.

Algunos países han optado por incluir el impuesto en el precio únicamente en las facturas del consumidor final, ya que este impuesto deberá ser pagado por dicho consumidor le sea trasladado expresamente o no, no afectando esta última operación; sin embargo, en algunos países estas medidas se han prestado para que los comerciantes cometan abusos con el consumidor, esto depende en gran parte de las políticas tributarias de cada país, que de acuerdo al grado de desarrollo que tengan y los avances fiscales determinarán que política -

tributaria aplicarán respecto a este tipo de imposición, en general se recomienda el traslado expreso del impuesto al consumidor final. Este tema será tratado más ampliamente cuando veamos la reforma que se hizo al respecto en nuestro país, que se encuentra en vigor desde el 10. de agosto de 1985.

#### 6. EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El pequeño contribuyente es un tema que ha dado lugar a grandes discusiones en las administraciones tributarias de todos los países.

Existen aspectos comunes que caracterizan a este tipo de contribuyentes, como la falta de organización interna, lo cual significa que no poseen documentación adecuada que permita a la administración, gravar sobre una base real la actividad que desarrollan.

Sin embargo, también es cierto que cada país tiene características particulares que no permiten estructurar una solución general.

Concretamente en lo que se refiere al impuesto al valor agregado, en donde se necesita una cierta organización administrativa y contable adecuada para su liquidación y pago, ello crea evidentes complicaciones a la administración.

Debido a la mecánica del impuesto al valor agregado - el pequeño contribuyente juega un papel de suma importancia - como elemento de contralor y su función debe consistir en evitar la evasión del impuesto por parte de sus proveedores. - Por ello, es que la mayoría de los países consideran que no - es fundamental que el pequeño contribuyente se encuentre gravado por el impuesto al valor agregado, pero si debe cumplir con su cometido de contralor. La administración debe utilizarlo, como una herramienta que permita colaborar en la fiscalización de quienes realmente interesan dentro del circuito - económico.

La idea es no preocuparse por recaudar de dichos contribuyentes, sino que, incentivados por el interés de no pagar, soliciten o procuren obtener las facturas en las cuales exista un impuesto al valor agregado que es un crédito efectivo a deducir, creando una oposición de intereses entre el pequeño contribuyente y su proveedor.

## 7. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL COMERCIO INTERNACIONAL.

### 7.A PRINCIPIOS DE IMPOSICION

El impuesto tipo valor agregado como instrumento de - política tributaria, tiene como uno de sus principales objetivos el lograr una armonización en el campo tributario de las

distintas legislaciones, permitiendo con esto, una competencia sana entre sus integrantes; en realidad, como veremos más adelante, ésta fue la razón fundamental por la que la Comunidad Económica Europea adoptó este tipo de imposición que facilita el libre comercio internacional de acuerdo con el principio de imposición en el país de destino, que a continuación será analizado.

#### 7.A 1 Principio de Imposición en el País de destino.

Este principio consiste en la descarga de los impuestos aplicados por el país exportador en el momento de la salida del producto, mediante la exoneración de las exportaciones y el reintegro al exportador de los impuestos pagados en etapas anteriores.

Por otro lado, el país importador o de destino, aplica al producto importado sus propios impuestos lo que permite que no exista un tratamiento discriminatorio entre productos de origen extranjero y nacional.

Para lograr este objetivo, es necesario que en cada etapa del ciclo productivo o de circulación, pueda determinarse con precisión la carga tributaria originada por los impuestos a las ventas.

El impuesto tipo valor agregado tiene precisamente la

característica de poder desgravar el bien en cualquier etapa o precisar la carga tributaria en cualquier etapa que se requiera, siendo el sistema idóneo para aplicar el principio de destino.

Principio con el cual se justifica la aplicación de impuestos a los bienes importados, por parte del país importador. Siendo un impuesto equivalente al mismo que dichos bienes hubieran pagado de haberse producido en el mercado interno, logrando de esta forma que estos bienes estén colocados en igualdad de condiciones con los productos nacionales obtenidos y gravados en el país.

#### 7.A 2 Principio de Imposición en el país de origen.

El principio de imposición en el país de origen consiste en que los productos pagan el impuesto correspondiente en el país en donde se realizó el proceso de producción.

No se tiene en cuenta el destino de los bienes, por lo que cuando estos llegan al mercado de destino o consumidor, tienen incluido en el precio los impuestos que se pagaron en el país de origen, encontrándose en desventaja con los bienes producidos en el mismo país de importación.

#### 7.B IMPORTACIONES

Otro punto muy importante a tratar en el impuesto tipo



valor agregado es el papel que juegan en las importaciones. La totalidad de los países que han adoptado este tipo de impuesto, se han inclinado por la gravación de las importaciones.

Lo que caracteriza a este tipo de gravamen considerado dentro de los impuestos a las ventas es que el hecho generador del impuesto sea la venta de bienes; en el caso de las importaciones no estamos frente a una transacción de ese tipo por lo que se han propuesto dos soluciones:

Gravarlas o no gravarlas

a. Gravarlas

Si se opta por gravar las importaciones se pueden utilizar dos enfoques técnicos:

a.1 Una primera posibilidad es asimilar la importación a la venta; posibilidad difícil de aplicar en la práctica por convertirse en una interpretación muy forzada.

a.2 La segunda opción es incluir la importación propiamente dicha, como hecho generador del impuesto, es decir, gravar tanto las ventas como las importaciones.

El criterio más utilizado ha sido el segundo, incluso es el que sigue nuestra propia ley, los fundamentos que se

utilizan para incluir la importación como hecho gravado son -  
las siguientes:

1) El impuesto al valor agregado se rige por el -  
principio de imposición en el país de destino (concepto que -  
se verá ampliamente más adelante), principio que es utilizado  
por la mayoría de los países para evitar distorsiones en el -  
comercio internacional.

2) Con este principio de imposición en el país de -  
destino los productos de procedencia extranjera deben ingre--  
sar al país importador con la misma carga tributaria que so--  
portaría si hubieran sido producidos en ese mismo país. De  
esta forma no se discriminan las mercaderías de origen nacio--  
nal frente a la extranjera.

3) Ventajas para la administración.

La administración lograría ciertas ventajas en la re--  
caudación y en la fiscalización al gravar las importaciones.

3.1) Se obtendría una recaudación por adelantado, ya  
que no sería necesario esperar a que se efectuara la venta en  
el mercado interno del bien importado, para que ingresara el  
impuesto al Fisco.

3.2) Desde el punto de vista de la fiscalización, -  
permite identificar el primer integrante de la cadena del -

del circuito económico, facilitando por consecuencia, ubicar - el destino de dichas mercaderías en las etapas posteriores.

3.3) no se viola ninguna cláusula de acuerdos regio- nales, ya que no se grava la importación de otros países, si- no que se grava anticipadamente su consumo. Cuando dicha - mercadería se vende en el mercado interno, lo abonado en la - importación es un crédito fiscal.

b) No gravarías

Esta posibilidad consiste, en que los bienes que in-- gresen al país no se graven en dicha oportunidad, por lo tan- to se excluye del hecho generador las importaciones; graván- dose estos bienes en el momento en el que se enajenen en el - mercado interno.

7.C EXPORTACIONES

Respecto a las exportaciones, en este caso sabemos - que el no gravar las exportaciones es algo implícito dentro - de un impuesto al valor agregado, ya que, una de las caracte-- rísticas principales de este tipo de impuesto decíamos antes, es el hecho de que permite determinar con precisión, cualquie- ra que sea la etapa del circuito económico, el impuesto al - valor agregado que incluye un determinado bien gravado.

de un crédito fiscal por el impuesto al valor agregado includo en dichas exportaciones, el cual debe ser reintegrado por encontrarse estos bienes gravados con la "tasa cero", o sea, el fin de gravar las exportaciones es tener derecho al reintegro del crédito a favor y para no afectar la operación se aplica la "tasa cero" operación que favorece el comercio internacional.

## CAPITULO III

### ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO,

INTRODUCCION, 1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA, 2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LATINOAMERICA, 3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO,

#### INTRODUCCION.

En este capítulo veremos los antecedentes históricos - del impuesto al valor agregado.

Como se mencionará a lo largo de este capítulo este tipo de impuesto ha sido adoptado en los diferentes países del mundo atendiendo a las necesidades actuales que se han ido presentando, se puede decir que es un impuesto nuevo, aunque sus orígenes se remontan a muchos años atrás, no es sino hasta los últimos treinta años que este impuesto viene a integrarse como parte de los sistemas tributarios fiscales actuales.

Considero un aspecto muy importante debido a la corta vida del mismo, analizar de que manera surgió la necesidad de implantar este tipo de imposición y como se fue desarrollando en los diferentes países del mundo, ya que por medio del Derecho Comparado podemos juzgar con una visión más amplia, pues - permite como su nombre lo dice hacer una comparación de los - sistemas de implantación en esos países, estudiar cuales fueron las situaciones particulares que antecedieron en cada país

a la implantación de este tipo de impuesto, como se fue generando el cambio del mismo y de esta forma mostrar al lector - un panorama más amplio y actualizado respecto a este tipo de imposición y poder ubicar la posición que mantiene en estos - momentos nuestro sistema tributario respecto a otros sistemas fiscales ya sea de Europa o de Latinoamérica.

Razones por las cuales, este capítulo ahonda un poco más sobre la investigación de los antecedentes del impuesto - al valor agregado.

#### 1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA.

Para poder hablar de los antecedentes de este tipo de impuesto, consideramos necesario mencionar el marco jurídico y económico dentro del cual se desarrolló el mismo.

Como punto de partida tenemos que señalar cual era el papel que jugaban las imposiciones al comercio internacional.

Los bienes que entran en la corriente del comercio in ternacional, pueden gravarse en el país de donde proceden y - se le denomina principio de origen; o por el contrario pueden soportar el impuesto del país consumidor, conocido como - principio de destino.

Bajo el sistema de imposición en el país de origen, y partiendo del supuesto que los precios pagados por los consumidores de un determinado producto sería igual en todos los - mercados cualquiera que fuera el país de origen, se presentan

dos consecuencias: 1). Las diferencias de cargas fiscales - entre los distintos países de origen serían absorbidas por - los productores, disminuyendo su margen de utilidad, o bien; 2). Estas diferencias de la carga fiscal no serían cubiertas por el productor, sino que se incorporarían al precio del producto; por lo cual el país con mayor nivel impositivo se vería desplazado en dura competencia internacional debido al impuesto; este factor fiscal produce una distorsión que lo convierte al impuesto en no neutral.

Mientras que el sistema de imposición en el país de destino, consiste en la liberación por parte del país productor de origen de toda carga fiscal que pesa sobre los productos que estén destinados a consumirse en otros mercados; y el país de destino someterá estos productos a los mismos gravámenes que los bienes producidos dentro de sus fronteras.

El país de destino con mayor nivel impositivo hace pagar mayores precios a los consumidores, sin que este influya en los productores porque obtienen su mismo margen de utilidad, convirtiéndolo en un impuesto neutral para la producción.

Estos dos sistemas de imposición han sido aplicados siempre en la práctica internacional; el sistema de imposición de origen se ha utilizado para la imposición directa, ya que -

este tipo de imposición no influye en forma directa en los precios, mientras que el principio de destino se ha utilizado para la imposición indirecta ya que estos impuestos denominados en su origen al consumo, son impuestos que se repercuten en los precios, provocando distorsiones en la competencia internacional.

La razón fundamental que orilló a la Comunidad Económica Europea (CEE) a elegir el impuesto tipo valor agregado (IVA) como modelo comunitario fue la preocupación de los ajustes fiscales en frontera, inciertos siempre en los casos que se trataba de compensar impuestos en cascada, tipo de imposición que aplicaban todos los países de la CEE.

La incidencia en el precio final del impuesto tipo cascada, era imposible de determinar con certeza y por consiguiente saber realmente cuales eran las devoluciones en las exportaciones y cuales los impuestos de compensación en las importaciones; situación que se presentaba de crear un mercado interior común que beneficiaría económicamente a dicha asociación.

Por tales razones, la CEE se declara en contra del impuesto en cascada, y buscando un impuesto que le permitiera determinar la carga impositiva en cualquier etapa del proceso de producción y distribución de un bien, encuentra que el



impuesto tipo valor agregado es el que más se acerca a sus propósitos e inclusive dentro de las variantes de aplicación de este tipo de impuesto, el sistema de deducción de impuesto contra impuesto es el que reúne los mayores requisitos para lograr su objetivo.

Este tipo de impuesto que grava todas las fases del circuito económico al gravar únicamente el valor añadido en cada fase, el impuesto final es igual a la suma de todos estos impuestos aplicados sobre cada uno de los valores agregados en cada etapa, que sumados también constituirán el valor final del bien. Este método permite determinar la carga fiscal en cualquier etapa del proceso, conociendo con exactitud la compensación de las fronteras, superando las dificultades que presentaba el impuesto tipo cascada; asimismo permite la desgravación total de los productos que se exporten en cualquier etapa que se produzca, permitiendo también por lo mismo seguir el principio de destino para este tipo de imposición indirecta, convirtiéndolo en un impuesto neutral.

Obviamente al implantar la CEE el impuesto tipo valor agregado, trae como consecuencia el auge de este tipo de imposición como parte de los impuestos indirectos, ejerciendo influencia sobre aquellos países que fundamentaban su sistema en impuestos indirectos no neutrales que los colocaban en desventaja con los países miembros de la CEE; razón por la

cual a través de los años los diferentes países del mundo han ido adoptando este tipo de imposición indirecta.

El Impuesto al Valor Agregado surgió primeramente en Europa en 1919, con el alemán Carl Friedrich Von Siemens, y - en 1929 en los Estados Unidos de Norteamérica con Thomas S. - Adams; sin llegar a formar parte de la estructura tributaria de ninguno de estos países; y pasaron algunas décadas para - que dicho gravámen se pusiera en práctica en los países europeos; aunque debemos mencionar que siendo Francia el primer país en adoptarlo como parte de su sistema tributario, este - país no era miembro de la CEE cuando lo hizo.

A continuación se presenta una relación sintetizada de los primeros países que fueron adoptando este tipo de imposición y cuales fueron las características principales de sus sistemas respectivos.

#### F R A N C I A

Se dice que fue Francia el primer país en adoptar este tipo de tributación en el año de 1954; sin embargo, el - profesor Maurice Lauré hace al respecto la siguiente aclaración: "Antes de que el IVA se implantara en Francia, existió en Canadá un impuesto sobre la producción que tenía las mismas características que el IVA; asimismo el antiguo "purchase

*tax" inglés tenía todas las características de un impuesto - tipo valor agregado, sin embargo fué a partir de que Francia adoptó este tipo de imposición, denominada valor agregado por dicho país, que este impuesto empezó a considerarse por los - demás países europeos como posibilidad para introducirlo en - sus sistemas impositivos". (1)*

En Francia la primera manifestación de imposición indirecta fue un impuesto tipo cascada, con una imposición del 1 por 100, tributación que surgió por la necesidad de reparar los daños de la guerra de 1914. Este impuesto fue modificado paulatinamente hasta que en el año de 1954 se introdujo - una modificación y se sustituyó el impuesto general sobre pro ducción por un impuesto sobre el valor añadido, tributación - que llegaba solamente a la fase de ventas de los comerciantes mayoristas; y fue hasta enero de 1968 cuando se aplica hasta el comercio al por menor, presentándose las siguientes características:

#### HECHOS IMPONIBLES

El impuesto se aplica a la enajenación de bienes muebles e inmuebles, el autoconsumo, la prestación de servicios excluyendo las profesiones libres y las importaciones de bienes.

(1) BARRIOS TORREBLANCA, ROSA M.- Impuesto al Valor Agregado, Generalidades. Facultad de Contaduría y Administración UNAM, México 1980.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Los define la ley como aquellos que realicen una operación en el ejercicio de una actividad industrial o comercial sin consideración al estatuto jurídico de las mismas y sin tener en cuenta la forma habitual u ocasional con que la lleven a cabo.

#### EXENCIONES.

Las exenciones en el IVA francés son mayores a la de los demás países europeos, característica que restó generalidad al impuesto y por lo consiguiente disminución en las ventajas que presentaba este sistema, aunque en 1966 se restringieron mucho estas exenciones.

#### BASE IMPONIBLE.

En términos generales la base imponible del IVA francés era el valor total de la contraprestación, incluyendo todos los gastos e impuestos, inclusive el IVA mismo, con esta inclusión el IVA francés se aleja de las directrices de la CEE.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

Aplicando a estos tipos el IVA queda realmente su base en los siguientes tipos:

- a) 23.45 por 100
- b) 7.53 por 100
- c) 17.65 por 100
- d) 33.33 por 100

#### ACREDITAMIENTO.

La ley distingue entre el acreditamiento de bienes - que constituyen inmobilizaciones (bienes de capital o inversión) y las que no constituyen éstas y los servicios.

El término inmobilizaciones equivale a bienes de inversión como: terrenos, edificios, maquinaria, herramientas; en el caso de bienes muebles se incluyen patentes, licencias, etc., en otras palabras las inmobilizaciones se refieren a todo bien que va a servir a la empresa por un período de tiempo largo.

El impuesto que gravaba las inmobilizaciones se acreditaba en el mes en que se presentaba la declaración por dichas operaciones sujetas al IVA, es decir sistema de acreditamiento inmediato; mientras que el acreditamiento por los bienes que no son inmobilizaciones se efectuaba en el mes siguiente a aquel en que nacía el derecho a la deducción.

Respecto al acreditamiento, establecieron una regla - denominada "Butoir" o de tope que en los casos en que el im-

puesto acreditable, fuera superior al exigible, aquel no podría acreditarse sino en el importe a que ascendía el exigible. Posteriormente esta regla se fue aplicando sólo a ciertos casos.

#### REGIMENES ESPECIALES.

Se contemplan como regímenes especiales las pequeñas - empresas y la agricultura.

#### A L E M A N I A

El impuesto sobre el valor añadido entró en vigor el 1o. de enero de 1968, sustituyendo un impuesto en cascada denominado impuesto sobre la cifra de negocios. En el ámbito del IVA alemán, quedan comprendidas todas las fases de la producción y distribución hasta el comercio al por menor.

#### HECHOS IMPONIBLES.

El impuesto se aplica a la enajenación de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios, el autoconsumo, la importación de bienes, profesiones libres y agricultura.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Alemania considera como sujetos pasivos a los empresarios, entendiéndose como tales toda persona que ejerce de manera independiente una actividad industrial, comercial o -

profesional; aunque éste no tenga intención de obtener beneficios o que se trate de una asociación de personas cuya actividad quede limitada entre sus miembros.

#### EXENCIONES.

En esta legislación se distinguen dos tipos de exención:

Las exenciones que significan una absoluta desgravación de la carga del impuesto que soportan los bienes y;

Las que declaran exenta una sola etapa; la final; - en este caso el bien que se entrega o el servicio que se presta, sólo quedan liberados de la carga del impuesto que se añadiría en esta etapa y no permite acreditar el impuesto soportado con anterioridad.

En el caso de las exportaciones, las declara exentas y permite la devolución del impuesto soportado en las etapas anteriores.

En la legislación alemana, en general, las exenciones son reducidas, dando como resultado un impuesto con mayores ventajas.

#### BASE IMPONIBLE.

Se marca como base imponible la contraprestación r

entendiéndose por ésta todo lo que el destinatario de la entrega o el beneficiario del servicio debe pagar conforme los acuerdos deduciéndose en todos los casos el IVA.

En la importación la base imponible depende de: si - la misma se realiza por países miembros de la CEE, la base es el importe de la contraprestación, adicionando el importe de los gastos de transporte. Si proceden los bienes de país - distinto a los de la CEE, la base será el valor en aduana, - gastos de transporte e impuestos a la importación que no sean el IVA.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

- a) Normal del 11 por 100
- b) Reducido del 5,5 por 100

No hay tipo especial aplicable a los bienes y servicios de lujo.

#### ACREDITAMIENTO.

La cuota es la resultante de la diferencia entre el impuesto exigible por las operaciones sujetas y el IVA satisfecho en las adquisiciones de bienes y servicios, mediante la deducción de impuesto contra impuesto.

La ley señala qué impuesto es acreditable por el empresario:



1. El impuesto que le ha sido cargado separadamente en factura por otros empresarios por las entregas o servicios realizados para su empresa y;

2. El impuesto a la importación pagado por los bienes importados.

Cuando el contribuyente realiza operaciones que en parte están sujetas al impuesto y en parte exentas; el importe de los impuestos soportados por el empresario debe repartirse por el método de la prorrata consistente en: distribuir el crédito fiscal en función de los valores que se obtienen de las operaciones gravadas y exentas. La deducción que se admite del crédito fiscal, está fijada por el porcentaje que representan las operaciones gravadas en el total de las ventas en el período de referencia.

Esta regla de la prorrata no se aplica a aquellos casos en que las operaciones exentas son exportaciones; en este caso se permite el acreditamiento de todos los impuestos anteriores soportados por dichos bienes.

A diferencia de la ley francesa, la alemana no establece regla del tope, al contrario la ley dispone que si al efectuar el contribuyente una declaración provisional, hay un excedente de impuesto favorable al mismo; lo llevará a la declaración siguiente y si el exceso es superior a 1000 DM,

debe reembolsarlo la administración si así lo solicita el contribuyente.

#### REGIMENES ESPECIALES.

Se consideran como regímenes especiales: la pequeña empresa, régimen de "forfaits" (2), empresas agrícolas y forestales.

#### H O L A N D A

El Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1o. de enero de 1969, sustituyendo un impuesto sobre la cifra de negocios acumulativos. Este impuesto aparece cubriendo todos los ciclos de producción y distribución hasta el comercio al detalle, abarcando la entrega de bienes, prestación de servicios e importación de bienes.

#### HECHOS IMPONIBLES.

Están sujetas al impuesto la entrega de bienes, entendiéndose por tal la transmisión de la propiedad de bienes por contrato, la constitución, transmisión, modificación y cesión de derechos reales; la transmisión de algunos bienes inmuebles, la importación de bienes sin importar quien la

(2) FORFAIT, deberá entenderse como impuesto concertado, estimado.

realice; la prestación de servicios, entendiéndose la misma como la realización de cualquier acto distinto de la entrega de bienes y por último el autoconsumo considerado por esta - legislación como la disposición de bienes con fines ajenos a la actividad específica de la empresa, así como el uso de - los mismos.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos del gravamen las personas que reúnan las condiciones de empresas y aquellas que desarrollan una actividad por cuenta propia, pero se agrega que siempre que la ley haga mención de actividad comercial se considera incluida en ella el ejercicio de una profesión.

#### EXENCIONES.

Se clasifican en dos:

a) Las que tienen por objeto beneficiar a los consumidores finales como: el servicio de alimentos y bebidas realizado por organizaciones sin ánimo de lucro, así como el de guardería, servicio de medicinas, servicios prestados a jóvenes por organizaciones aprobadas por el gobierno, servicios de asistencia médica, enseñanza, juegos de azar, servicios postales, telegráficos, telefónicos, de radio, televisión, etc.

b) Los que se conceden por razones de liberar cargas administrativas a los empresarios como: el arrendamiento de inmuebles con exclusión de maquinaria o instalaciones de la empresa, alquiler realizado por hoteles, pensiones, - campings, etc., venta de monedas, acciones, obligaciones y - valores en general; seguros y servicios prestados por agentes de seguros, etc.

La ley declara exentas del derecho de aduanas algunas importaciones; las exportaciones no se declaran exentas sino sujetas a tasa "cero" y se concede el acreditamiento de todo el impuesto soportado con anterioridad.

#### BASE IMPONIBLE

En general se toma como base imponible la contraprestación determinada, incluyendo prestaciones accesorias como embalaje, transporte, seguro y otros impuestos distintos del IVA. En el caso de autoconsumo la base imponible será también el precio de los bienes o servicios gravados, sin incluir el IVA. La base imponible en las importaciones incluye los impuestos y aranceles que gravan la importación, los gastos de transporte e instalación a excepción del IVA también.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

La ley holandesa establece tres tipos:

- a) El tipo del 12 por 100 que se aplica a todas las operaciones en general;
- b) El tipo reducido del 4 por 100 que se aplica a ar  
tículos o servicios de primera necesidad y;
- c) El tipo cero aplicado a las exportaciones.

#### ACREDITAMIENTO.

Se acepta el principio de deducción de impuesto con--tra impuesto. La ley establece que el impuesto a satisfacer por la empresa debido a la entrega de bienes o la prestación de servicios que realice, se deducirá el impuesto que haya re  
caido sobre los bienes o servicios prestados a esa empresa y sobre la im  
portacion de los bienes destinados a la misma.

Si el acreditamiento forma parte de algunos bienes - exentos y otros no, se utiliza el sistema de la prorrata y si todos los bienes sujetos a acreditamiento forman parte de bie  
nes exentos, no procede dicho acreditamiento.

La ley holandesa también niega la existencia del prin  
cipio del tope; es decir si el importe del acreditamiento - fuese superior al del impuesto devengado durante un período, el exceso a favor de la empresa será objeto de devolución pre  
via solicitud.

**REGIMENES ESPECIALES.**

Se contemplan dos regímenes especiales: las pequeñas empresas y la agricultura.

**I T A L I A**

Italia es una de las últimas naciones europeas en establecer el Impuesto al Valor Agregado con las directrices de la CEE; el 1o. de enero de 1973 Italia sustituye su impuesto en cascada acumulativo sobre el ingreso por el IVA; se respetan los principios de deducción de impuesto contra impuesto y se incorporan además de las transacciones de bienes a todos los niveles de producción y distribución, los servicios y las importaciones.

**HECHOS IMPONIBLES.**

Están sujetas al IVA las enajenaciones de bienes, en el caso de bienes muebles sólo se gravan aquellos realizados en la fase de la producción y comercio al por mayor; en cuanto a los bienes inmuebles sólo se gravan los edificados con fines de venta; el autoconsumo también entra, tanto externo como interno, lo mismo que las importaciones de bienes muebles aunque sean usados y las prestaciones de servicios incluyendo las profesionales.

**CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.**

Son sujetos del impuesto todas las empresas industriales, artesanales, comerciantes mayoristas o minoristas y los intermediarios; los artistas y los importadores que realicen habitual u ocasionalmente, con o sin fines de lucro hechos imponibles.

**EXENCIONES.**

Se exoneran del impuesto las importaciones temporales, los transportes y otros servicios internacionales, las operaciones con acciones y valores.

**TIPOS IMPOSITIVOS.**

- a) Tipo normal del 12%
- b) Tipo reducido del 6% aplicable a los productos alimenticios, agua, gas, electricidad para uso domésticos, material audiovisual, didáctico y de imprenta.
- c) Tipo intermedio del 18% para carne.
- d) Tipo aumentado del 30% para artículos de lujo como perfumes, carros, etc.

Se sujetan a la tasa cero las exportaciones, arrendamiento de propiedades, servicios postales, telegráficos,

bancarios, de seguros, transporte público, ambulancias, funerarias, educación, loterías, juegos de azar; deduciendo la totalidad del impuesto pagado.

#### ACREDITAMIENTO.

El mecanismo para acreditar es el comunmente conocido de impuesto contra impuesto, pero con tres importantes excepciones:

1. No se permite el crédito del IVA pagado en los bienes sujetos a la tasa del 18%, salvo que las realicen un comerciante regular.

2. Si más del 5% de las operaciones del contribuyente son sujetas a tasa cero (sin incluir exportaciones), no se puede considerar como crédito lo correspondiente a dicha parte.

3. Si a fin de año, el contribuyente tiene un saldo de crédito a su favor, puede compensar el mismo al año siguiente o solicitar su reembolso.

#### REGIMENES ESPECIALES.

También consideran como regímenes especiales las pequeñas empresas y la agricultura.



## B E L G I C A

En Bélgica entró en vigor el Impuesto al Valor Agregado el 1o. de enero de 1971, reemplazando al anterior impuesto en cascada sobre la cifra de negocios; subsistiendo no obstante ciertos impuestos especiales sobre actividades no sujetas al IVA como el tributo sobre las transferencias de acciones y valores, el impuesto sobre seguros, el de caza, el de espectáculos y diversiones. El IVA belga sigue en general las directrices de la CEE, apareciendo como un impuesto sobre el valor añadido hasta la etapa del comercio al por menor, gravando también la actividad agrícola, las profesiones liberales y las importaciones, además de la entrega de bienes y prestaciones de servicios.

## HECHOS IMPONIBLES.

Se someten al impuesto: la enajenación de bienes muebles incluyendo entre otros los automóviles, embarcaciones de recreo y aviones, algunos bienes inmuebles: las prestaciones de servicios, las importaciones y el autoconsumo.

## CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos quienes desarrollan una actividad habitual o independiente, principal o complementarias, con o sin fin de lucro, consistente en las actividades antes mencion

nadas; incluyéndose el Estado, corporaciones locales, organismos públicos en aquellos casos que realicen los actos o actividades sujetos al impuesto.

#### EXENCIONES.

Se exentan ciertos servicios como:

Algunos profesionales liberales (notarios, abogados, médicos, veterinarios), servicios de hospitales, clínicas, ambulancias, asilos, enseñanza, museos, parques zoológicos, jardines botánicos, etc. Los transportes públicos ya sea marítimos, terrestres o aéreos, las exportaciones de bienes, las prestaciones de servicios relativos a las mismas exportaciones así como su transportación. Las importaciones y entregas de buques, aviones, prestaciones de servicios referentes a los mismos, etc.

#### BASE IMPONIBLE.

Está constituida por el importe total del precio, gastos y prestaciones cargadas por el proveedor de los bienes o servicios al adquirente, incluyendo gastos de transporte y seguro facturados por separado, sin incluir en ningún momento el IVA.

#### TIPOS IMPONIBLES

Hay un tipo alto de 25 por 100 y dos inferiores: el

intermedio al 15 por 100 y el reducido al 6 por 100. El tipo reducido se aplicará a los bienes de primera necesidad y a los servicios de interés social. El intermedio a los artículos de consumo ordinario y a los servicios que ofrezcan un interés especial de orden económico, social o cultural.

#### ACREDITAMIENTO.

Se podrá acreditar el impuesto devengado, el impuesto que haya gravado los bienes y servicios adquiridos y los bienes por ellos importados; siempre que unos y otros los utilicen para la realización de:

1. Operaciones gravadas por el mismo impuesto;
2. Operaciones exentas de exportación o de entrega - de naves y aeronaves y;
3. Operaciones efectuadas en el extranjero, cuando - se justifiquen dentro de la actividad profesional que el sujeto pasivo desarrolle.

Cuando se realicen operaciones gravadas y exentas se utilizará el método de prorrata y no hay en el proyecto belga regla del tope; por lo que el exceso de deducciones autorizadas se procederá a su devolución.

## REGIMENES ESPECIALES.

La ley belga distingue dos tipos:

1. Pequeños comerciantes minoristas y
2. Otras pequeñas empresas, las cuales adoptarán regímenes especiales cuando su sujeción al régimen normal les produzca dificultades.

## L U X E M B U R G O

Este país junto con Italia son los sectores que más tarde se integraron en la CEE con la implantación del Impuesto al Valor Agregado en el año de 1970, supliendo los impuestos sobre la cifra de negocios.

## HECHOS IMPONIBLES.

Están sujetas al Impuesto al Valor Agregado la entrega de bienes, las prestaciones de servicios, las importaciones de bienes y el autoconsumo.

## CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos los que realizan con independencia o habitualmente operaciones económicas sujetas al IVA, - ya sea con o sin ánimo de lucro. Se entiende por actividad económica, las actividades de producción, comercio o prestación

de servicios incluyéndose las industrias extractivas, agricultura y profesiones liberales. También se consideran aquellos que realizan alguno de estos actos ocasionalmente, y el Estado, los Municipios y otras entidades públicas cuando realicen las actividades antes mencionadas.

#### EXENCIONES

Se reconocen las exoneraciones por las cuales no se autoriza el crédito por impuestos previamente pagados como las ventas y arrendamiento de inmuebles, ventas y servicios prestados con fines sociales, culturales o científicos entre otros; y aquellas exoneraciones por las cuales se autoriza el crédito por impuestos pagados previamente como el caso de las exportaciones.

#### BASE IMPONIBLE.

La base está constituida por el importe de la contraprestación que incluirá impuestos indirectos, gastos accesorios como transporte, seguro, etc., sin incluir el IVA.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

Existe una tasa normal del 10% y una tasa reducida del 5% aplicable a ciertas operaciones entre ellas las agrícolas.

**ACREDITAMIENTO.**

Su sistema para acreditar es el de impuesto contra impuesto y se permite acreditar como en los demás países, del impuesto devengado el impuesto facturado por los bienes y servicios que ha recibido, el satisfecho por los bienes importados y por el autoconsumo.

En el caso de realizar operaciones exentas y no exentas, se aplica la regla de la prorrata. También se aplica la deducción inmediata y cuando el impuesto deducible excediese del devengado, el exceso se deducirá en el período siguiente y si al término del año aún hay excedente se solicitará su devolución. En el caso de las exportaciones se permite el acreditamiento total.

**REGIMENES ESPECIALES.**

Se establece un sistema destinado a simplificar la exacción del impuesto mediante el régimen de "forfait". Este sistema podrá aplicarse a los contribuyentes que reglamentariamente se determine y podrá referirse a:

1. El importe del impuesto a satisfacer o a las bases para calcular dicho importe, o bien
2. Al importe del acreditamiento a llevar a cabo a las bases que sirvan para calcular este importe.

Se concede la opción de estos contribuyentes para - -  
acogerse al régimen normal de imposición.

## S U E C I A

El Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en Sue--  
cia el 1o. de enero de 1969 sustituyendo un impuesto sobre la  
cifra de negocios, de fase única: la del comercio al por -  
menor.

### HECHOS IMPONIBLES.

Están sujetas al IVA las entregas de bienes, las pres--  
taciones de servicios y las importaciones. En ciertos casos  
se incluye como entrega de bienes: los suministros de gas, -  
electricidad y calefacción; los derechos de caza, pesca y -  
minas; los derechos procedentes de películas de carácter edu--  
cativo o de información; los derechos de reproducción foto--  
gráfica.

La ley sueca sigue el sistema de enumerar los servi--  
cios que están sujetos al impuesto, en lugar de utilizar fór--  
mulas genéricas. Podemos señalar como algunos de estos ser--  
vicios: proyectos, reparación, limpieza o mantenimiento de -  
bienes muebles; construcción y reparación de bienes inmuebles;  
transportes de mercancías; proceso eléctrico de datos; publi--  
cidad, etc.

Previa solicitud, pueden declararse sujetos del IVA - servicios que normalmente no lo estén. En lo que se refiere a la entrega de bienes se incluyen en ciertos casos los edificios, cuando su construcción sea la actividad principal del sujeto. Se grava expresamente como entrega de bienes el autoconsumo. La importación de bienes está sujeta al impuesto, sin consideración a si el importador es empresario o no.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos quienes realicen los actos o actividades gravados o exporten los mismos, incluyendo el Estado y las corporaciones locales cuando realicen dichas actividades.

#### EXENCIONES.

Hay dos tipos:

1. Las que dan derecho a la devolución del impuesto ya soportado por las compras de los bienes o los servicios recibidos.

2. Las que sólo dejan exenta la fase final, pero sin derecho a devoluciones.

#### BASE IMPONIBLE,

La base imponible es el total de la contraprestación



incluyendo el IVA mismo como lo hacen los franceses; aplicándose igual al autoconsumo.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

Hay un solo tipo del 10 por 100 que al sumarse el propio impuesto da un tipo real de 11.11 por 100.

#### ACREDITAMIENTO.

Los empresarios sujetos al IVA están gravados por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, pero pueden acreditar el impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. Esta ley sigue el sistema de acreditamiento de impuesto contra impuesto y no existe la regla del tope, procediendo la devolución inmediata si el IVA deducible excede en más de 1,000 coronas suecas; si la diferencia no llega a 1,000 coronas, la devolución se hará sólo si en el siguiente período impositivo no puede acreditarse.

#### D I N A M A R C A

El Impuesto al Valor Agregado entra en vigor en Dinamarca el 3 de julio de 1967, siendo el segundo país europeo, después de Francia; que introduce el IVA siguiendo las directrices de la CEE, aún sin pertenecer en esas fechas a dicha comunidad. El IVA sustituye un impuesto sobre la cifra de -

negocios de fase única, la del comercio al por mayor; y aparece el IVA como un impuesto sobre el consumo generalizado, - que llega a la fase del comercio al por menor y que grava las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones.

#### HECHOS IMPONIBLES.

Están sujetas al impuesto como decíamos antes: la - venta de bienes, la prestación de servicios, las importaciones y el autoconsumo.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son sujetos pasivos quienes realicen una actividad - mercantil independientemente, relativa a los bienes y servicios declarados sujetos al impuesto: las cooperativas y otras entidades, aunque vendan sólo a sus miembros o sólo transmitan los bienes y servicios de sus miembros; las entidades - públicas que realicen operaciones concernientes a los bienes y servicios sujetos al impuesto y los organizadores de subastas.

#### EXENCIONES

En primer lugar tenemos a las exportaciones que además de estar exentas, permiten al exportador recuperar el -

impuesto soportado en las adquisiciones incorporadas a los bienes exportados.

Las principales exenciones generales son:

1. Las ventas por los artistas de sus obras.
2. Suministro de gas, agua, energía eléctrica y calefacción como consecuencia del alquiler de una casa o local.
3. La venta de publicaciones periódicas con frecuencia semanal por lo menos.
4. La venta y arrendamiento de aviones y buques, que no sean de placer.
5. Los servicios de reparaciones y mantenimiento de los aviones y buques mencionados.
6. La importación de los objetos señalados en los números 1, 3 y 4.
7. La importación de ciertos bienes no sujetos a derecho de aduanas.

BASE IMPONIBLE.

La base imponible será el importe total satisfecho por los bienes y servicios, sin que se incluya el propio IVA. Dentro de la base se incluyen:

1. Cualesquiera otros impuestos sobre el consumo -- satisfechos en las anteriores fases de la distribución o la importación.

2. Los gastos de embalaje, transporte, seguro, etc., se incluyen en el precio o se cargan por separado.

3. Los gastos de instalación.

4. Las comisiones de los intermediarios o de los que subastan.

5. Los descuentos.

6. Los intereses de los contratos de arrendamiento-venta, etc.

En el caso de autoconsumo la ley estima que la base será el precio de costo o de mercado.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

Hay dos tipos: el normal del 12.5 por 100 y el que se aplica a las importaciones del 9 por 100. Como se puede observar se establece un solo tipo para la mayoría de las operaciones.

#### ACREDITAMIENTO.

Esta tributación sigue el sistema de acreditamiento

de impuesto contra impuesto como todos los países de la CEE. al no señalar diferencias entre los bienes de inversión y los restantes, admite al mismo tiempo el principio de la deducción inmediata respecto de los bienes de inversión. No hay regla del tope y si el impuesto acreditable excede del impuesto a pagar, la diferencia se devuelve a la empresa. En el caso de operaciones exentas y no exentas. se aplica la regla de prorata.

#### REGIMENES ESPECIALES.

Las empresas cuya cifra de negocios no supere las 5,000 coronas anuales no están sujetas al impuesto. Las empresas agrícolas, pesqueras y demás relacionadas, deben inscribirse en un registro por separado, se les libera de algunas obligaciones como las contables, requisitos de facturación, etc., están obligadas a presentar declaraciones semestrales en lugar de trimestrales.

Los comerciantes minoristas y otros comerciantes cuya actividad se realice principalmente con consumidores privados pueden no sujetarse a la obligación de expedir facturas por cada operación.

Con este país terminamos de ver cuales fueron las características principales de este tipo de impuesto en las

diferentes legislaciones de Europa; pudiendo observarse que - en la mayoría de las mismas se siguieron las directrices de - la CEE, que como decíamos al principio se optó por este tipo - de imposición indirecta por las ventajas que presentaban las - mismas, las cuales podríamos concluir que eran; desde el pun- to de vista internacional, permitía el impuesto tipo valor - agregado conocer con exactitud la incidencia sobre los produc- tos importados y exportados y calcular perfectamente las devo- luciones y derechos compensadores de tal forma que la fiscali- dad no influyera en las condiciones de competencia; mientras que en el aspecto interno sus principales ventajas eran la neu- tralidad entre todos los procesos productivos y la facilidad - para liberar la carga fiscal de inversiones.

Sin embargo frente a estas ventajas, el paso al valor agregado también presentó determinados peligros que fueron - causa para que este tipo de imposición se llevara a cabo du- rante el transcurso de algunos años, encontrándose algunos - países en mejores condiciones para la implantación del impues- to que otros, las desventajas podríamos resumirlas en las si- guientes:

- Su administración se consideró más complicada ya que exi- gía un mayor esfuerzo tanto para los empresarios como pa- ra los representantes de la Hacienda.

- Se exigía un tipo impositivo más elevado y, aunque esto no significaba por sí solo una mayor carga fiscal al ser distinta la base tributaria, podía producir una mayor resistencia al impuesto y ser más difícil su repercusión total sobre el consumidor.
- Las variaciones en el tipo impositivo podían dar lugar al aumento de precios.
- Por último, la mayor complejidad de su funcionamiento suponía una posibilidad mayor de defraudación con los perjudiciales efectos que esto produciría sobre la recaudación. A pesar, de que el sistema de determinación del valor agregado por acreditamiento del impuesto pagado en las compras de cada contribuyente implicaba la posibilidad de comprobaciones cruzadas entre compradores y vendedores, lo cual podía ayudar eficazmente a combatir el fraude, su misma complejidad aunada al poco desarrollo de algunos países facilitaba la defraudación en general.

Todas estas desventajas se presentaron durante la implantación de dicho impuesto, aunque como decíamos antes, para unos países fue más fácil solucionarlos que para otros; pero en general los países miembros de la CEE que adoptaron este tipo de imposición trataron de seguir las mismas directrices en cuanto a la aplicación del impuesto, logrando de

esta forma conseguir el objetivo principal, que fue facilitar el comercio internacional entre los miembros de esta comunidad; influyendo por supuesto en aquellos países que no siendo miembros de la misma se encontraban en desventaja para competir con ellos en el ámbito internacional; por lo que a través de los años este tipo de imposición se ha ido adoptando por la mayoría de los países del mundo.

## 2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LATINOAMERICA

Ahora pasaremos a ver como se desarrolló la implantación del impuesto tipo valor agregado en los países latinoamericanos, algunos contaban con un impuesto a las ventas en fase única, gravándose en éstos los bienes y en ocasiones también los servicios; empezaremos a analizar el impuesto tipo valor agregado en Argentina.

### A R G E N T I N A

Con fecha 1o. de enero de 1975 se implantó un impuesto a las ventas tipo valor agregado, abarcando cada una de las etapas de la comercialización; sustituyendo al impuesto en una sola etapa vigente hasta entonces y también a los impuestos provinciales a las actividades lucrativas (impuesto municipal en el caso específico de Buenos Aires).



**HECHOS IMPONIBLES.**

El impuesto se aplica a las ventas de cosas muebles - situadas o colocadas en el territorio nacional, a las importaciones definitivas de cosas muebles, a las obras, locaciones y prestaciones de servicios (por ejemplo: operaciones de bares, restaurantes, hoteles, peluquerías, salones de belleza, garages, tintorerías, reparación, mantenimiento y limpieza de bienes muebles en general).

**BASE IMPONIBLE.**

El impuesto se aplica sobre el precio neto resultante de la factura o documento equivalente, incluyendo en el mismo los servicios prestados juntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares, así como los gastos financieros (intereses, comisiones y similares), pero sin incluir el propio impuesto.

**ACREDITAMIENTO**

Para la determinación del impuesto a pagar, a los importes totales de las ventas netas se le aplicarán las tasas impositivas correspondientes y al impuesto así obtenido se le sumará el que resulte de aplicar a las devoluciones, descuentos y bonificaciones la alicuota a la que en su momento -

hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. Del impuesto así determinado, los responsables acreditarán el gravámen que en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios y también el impuesto que resulte de aplicar a los importes de descuentos y rebajas otorgados en el período de alcuota a la que hubieren estado sometidas.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Son considerados sujetos pasivos quienes hagan habitualmente la venta de cosas muebles o realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscritos; los que realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras; los que importen definitivamente cosas muebles a su nombre o por cuenta de terceros, los que realicen obras o presten servicios gravados y los que sean locadores de cosas, obras o servicios gravados. Adquirido el carácter de sujeto pasivo (salvo en el caso de importadores) serán objeto del gravámen todas las ventas relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal.

#### REGIMENES ESPECIALES.

Se contempla como régimen especial a los pequeños

comerciantes, para los cuales se establece la obligación de inscribirse en los registros fiscales, todos aquellos que realicen operaciones anuales superiores a un cierto límite que fija el Poder Ejecutivo.

#### EXENCIONES.

Se exoneran del impuesto, entre otras, las ventas de: exportaciones, artículos de primera necesidad y consumo popular, la elaboración de recetas farmacéuticas y los trabajos en general realizados directamente o a través de terceros, sobre inmueble ajeno, destinados a vivienda económica.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

La tasa general es del 13%, existiendo una tasa especial del 21%.

### B O L I V I A

El 10. de noviembre de 1973 se introdujo al impuesto las características de un gravámen sobre el valor agregado en una sola etapa de la negociación. Los servicios por su parte se encuentran gravados por separado a través del Decreto - 9684 del 21 de abril de 1971 que estableció un impuesto con tasas diferenciales del 2%, 3% y 10% según los casos.

**HECHOS IMPONIBLES.**

El impuesto se aplica sobre la venta de bienes o mercancías, sobre la prestación de servicios, incluyendo el auto consumo y las importaciones. En toda venta de mercaderías - donde se haya incorporado una o varias prestaciones de servicios, siempre que sea posible discriminar ambos conceptos el impuesto se aplicará independientemente sobre cada uno según las tasas que correspondan y cuando no sea posible tal discriminación el servicio será incorporado en la venta y se tributará el impuesto sobre ventas. El impuesto se aplica a las ventas que realicen los "responsables" así como el uso o consumo propio de bienes adquiridos o importados por los responsables.

**ACREDITAMIENTO.**

Del impuesto aplicable sobre el monto neto de ventas podrá acreditarse el impuesto correspondiente a las compras - de mercancías gravadas adquiridas por el responsable y que - forma parte del costo de las destinadas a la venta, pero no - será deducible el impuesto correspondiente a las compras de - activos fijos.

**CONTRIBUYETES O SUJETOS PASIVOS.**

Se establece el carácter de sujetos pasivos o "respon

sables" a todos aquellos sujetos del gravámen y cuyas ventas anuales superen la suma de doscientos mil pesos de aquella - época. Los responsables están obligados a inscribirse en un registro especial en la administración fiscal. Los importadores son contribuyentes aún cuando nó revistan el carácter - de responsables.

#### EXENCIONES.

En otras, están exentas del impuesto a las venta: - artículos de consumo popular, materias primas y productos semi-elaborados que se incorporan físicamente en el producto - acabado, exportaciones en general, bonos y valores públicos y acciones, inmuebles y vehículos.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

La tasa única del impuesto es del 5%.

#### BASE IMPONIBLE.

Finalmente, se dispone que el impuesto se liquidará - sobre los precios corrientes de plaza, salvo prueba en contra rio, o en aquellos casos en que los responsables efectuaren - operaciones con mercancías gravadas por intermedio de personas económicamente vinculadas con aquellos; y los precios de tales operaciones sean inferiores a los precios corrientes de plaza.

## B R A S I L

Con fecha 18 de noviembre de 1966 se reestructura todo el sistema de imposición a las ventas tipo cascada y se establece a nivel federal el "Impuesto sobre Productos Industrializados" (IPI) y a nivel estatal el "Impuesto de Circulación de Mercancías" (ICM), ambos sobre la base del valor agregado. El IPI se aplica sobre casi todos los productos industrializados librados al consumo, alcanzando su producido aproximadamente al 50% del total de los ingresos federales.

## HECHOS IMPONIBLES.

El IPI se aplica sobre bienes industrializados e importados discriminados en una minuciosa tabla construida sobre la base de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, quedando excluidos los servicios. Se emplea el sistema de sustracción y se considera venta la salida del producto de un establecimiento industrial y su remisión a un establecimiento diferente de quien los haya mandado industrializar por encomienda sin que hayan entrado al establecimiento del mandante. Se establece el concepto de "establecimientos interdependientes" para definir a empresas vinculadas económicamente y con operaciones entre ellas, de modo que en tales casos el impuesto se aplica sobre un precio no inferior al vigente en el mercado.

**BASE IMPONIBLE.**

Están incluidos dentro del valor de la operación todos los gastos y dispendios accesorios cargados al comprador o destinatarios, salvo los de transporte y seguros cuando están considerados en la factura por separado.

**ACREDITAMIENTO.**

Son acreditables las bonificaciones y descuentos otorgados; no se puede acreditar el costo de los envases, las devoluciones de mercaderías, los intereses por financiamiento - ni los créditos incobrables.

**CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.**

Se consideran sujetos pasivos los productos e importadores que operen con bienes gravados.

**EXENCIONES.**

Entre otras, se exoneran las ventas e importaciones de productos alimenticios de primera necesidad, materiales para la construcción, algunos productos medicinales, artículos industrializados en la zona franca de Manaus, papel para diarios e impresos en el mercado interno y maquinarias y materiales destinados a la producción, transmisión y distribución de energía eléctrica. También están exentos los productos de -

la agricultura y ganadería vendidos al productor mientras han sufrido procesos que no sean otros que los necesarios para su conservación en estado natural. Están exentos asimismo los productos industriales cuando han sido industrializados para su propio uso por establecimientos federales, estatales o municipales, instituciones de ayuda y asistencia social, las exportaciones y aquellas importaciones importadas con exención del impuesto de importación.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

Las tasas son diversas de acuerdo con el tipo de producto y varían del 3% al 75%. Los cigarrillos son tasados como excepción al 36%, las tasas más comunes oscilan entre el 10% y el 20%.

#### E C U A D O R

El 22 de julio de 1970 se fijó la mecánica tipo valor agregado al llamado "Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios".

#### HECHOS IMPONIBLES.

El impuesto a las transacciones mercantiles se aplica a la transferencia de mercaderías en todas las etapas de comercialización y a la prestación de servicios.



**BASE IMPONIBLE,**

El impuesto total que grava una mercadería equivale - al monto que resulta de aplicar la tarifa sobre el precio de venta al consumidor. Forman parte del precio o valor de la mercadería, aún cuando se facturen por separado, los impuestos a la producción y consumo que graven determinados productos por disposiciones diferentes de la que establece este impuesto, el valor de cualquier servicio prestado conjuntamente, los fletes y los gastos de financiamiento.

**ACREDITAMIENTO.**

Pueden acreditarse los descuentos o bonificaciones, - las devoluciones de mercaderías y envases y los intereses legales que se hayan recargado al comprador. El valor agregado se determina por régimen de sustracción (ventas menos compras) y el impuesto se acredita contra el impuesto pagado.

**REGIMENES ESPECIALES.**

Tratándose de pequeños comerciantes, la Dirección de Rentas está facultada para determinar el impuesto en una cuota fija, que puede modificarse. Se consideran pequeños comerciantes los que teniendo un establecimiento fijo de comercio, su capital propio y ajeno es inferior a 50,000 sucres de aquella época.

**CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.**

Se consideran sujetos pasivos los comerciantes que efectúen transferencias de mercadería y prestación de servicios gravados y toda persona que introduzca mercaderías en el país, por cuenta propia o ajena.

**EXENCIONES.**

Se exoneran del impuesto, entre otras, las operaciones con: artículos considerados de primera necesidad, tales como leche en estado natural o pasteurizada, carne en estado natural y pan, libros, folletos, revistas, diarios y periódicos, las exportaciones, los productores que vendan sus productos directamente sean estos agrícolas, pecuarios, forestales, de la caza o de la pesca y que se mantengan en estado natural y los comerciantes que no tengan un establecimiento fijo, siempre que su capacidad no exceda del límite que señale el reglamento (50,000 sucres).

**TIPOS IMPOSITIVOS.**

La tasa única aplicable al impuesto a las transacciones mercantiles es del 4%. En el caso de servicios existe una tasa básica del 4% y una tasa especial del 10% para servicios tales como hoteles, restaurantes, cantinas y similares.

## P E R U

El 10. de enero de 1973 se llevó a cabo la derogación del impuesto de timbres y de otros impuesto sobre transacciones y su sustitución por un impuesto a las venta. El cambio tendía a facilitar la administración del impuesto y a reducir los costos financieros y operacionales de la empresa.

## HECHO IMPONIBLE.

El nuevo impuesto sobre bienes y servicios aplicable básicamente sobre el valor agregado a nivel de fabricantes 'y mayoristas, reduce eventualmente el número de contribuyentes de 60,000 a 20,000 gravando las ventas e importaciones, así como los servicios prestados por los contribuyentes a las exportaciones.

## ACREDITAMIENTO.

El impuesto se aplica sobre el precio de ventas de fabricante a mayorista, sobre el valor (CFI) (cargos y fletes) - en el caso de exportaciones. Las empresas mayoristas o minoristas que venden mercadería adquirida a fabricantes con los que guarden vinculación económica, sin perjuicio de lo pagado por éstos, quedan obligados al pago que por dichas ventas correspondan a los fabricantes. Quienes adquieran mercaderías para venderlas sin modificar su composición, deducirán el -

total de impuestos aplicados a la mercadería comprada. las deducciones sólo procederán cuando el impuesto sea registrado por separado en las facturas de compras o de importación.

#### CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.

Se consideran sujetos pasivos los fabricantes, mayoristas, constructores, importadores y exportadores, por la venta de bienes gravados así como los prestadores de servicios. - Se define al mayorista como toda persona que, sin ser fabricante haya vendido durante el año calendario anterior en un porcentaje mayor al 10% del total de sus ventas, mercaderías destinadas a ser revendidas.

#### EXENCIONES.

Estaban exentos hasta el 31 de diciembre de 1980 las operaciones que se relacionaban con: bienes provenientes de las actividades agropecuarias pesqueras, siempre que se encuentren en su estado natural o que hayan sido sometidos a procesos primarios de conservación; artículos de uso popular como aceite, arroz, café, tabaco; exportación de manufacturas no tradicionales; venta de fabricante y mayoristas a exportadores, respecto de mercadería que se destine a la exportación; ingresos provenientes de la construcción de viviendas de interés social; ventas en el país o importación de petróleo crudo, operaciones interbancarias y los ingresos -

derivados de la colocación de bonos públicos.

#### TIPOS IMPOSITIVOS.

La tasa general aplicable a las ventas de los fabricantes y a la importación, es del 15%. Existen numerosas --tasas diferenciales tales como: 25% para fabricantes e importadores de vinos, joyas, y telas; 10% a las ventas de bienes importados o fabricados en el país; 7% a la fabricación e importación de combustibles en general; de 3% a la exportación y construcción. Los servicios se gravan con tasas que oscilan entre 2% y 11% según los casos.

En el caso de la importación y exportación, el impuesto se pagarán en las aduanas convirtiéndose en el único país que impone un IVA con exportaciones gravadas, además de cubrir hasta la etapa de mayoristas, disminuyendo con esto la eficiencia del tipo de imposición.

#### REGIMENES ESPECIALES.

Los contribuyentes menores por su parte pagarán el impuesto mediante especies y valoradas (timbres oficiales). Se establece asimismo la obligatoriedad de emitir facturas así como llevar registros de ventas y compras y los mayoristas deberán, además inscribirse en un registro especial.

**BASE IMPONIBLE,**

En los casos de entrega de bienes y de prestaciones de servicios, las tasas respectivas se aplicarán sobre el importe total neto contratado o facturado. El importe resultante se incluirá en forma separada en la factura o documento equivalente, salvo que la administración autorice o disponga expresamente su incorporación al precio.

Cuando se trate de bienes cuya distribución en la etapa minorista presenta características que no permitan el adecuado control del impuesto, la reglamentación podrá disponer que éste se liquide en la etapa precedente sobre el precio de venta al público, estableciendo un régimen especial de deducciones que asegure la imposición al valor agregado en cada etapa.

**ACREDITAMIENTO.**

El tributo a pagar se liquidará partiendo del total de los impuestos facturados según lo antes establecido, descontando los impuestos correspondientes a operaciones que no se han hecho efectivas por insolvencia del deudor, prescripción u otras razones. De la cifra así obtenida se deudicrán el impuesto correspondiente a las compras de bienes por el importador o comitente en su caso.

**CONTRIBUYENTES O SUJETOS PASIVOS.**

Se consideran sujetos pasivos los comerciantes e industriales, los comisionistas, despachantes de aduanas y agentes auxiliares de comercio, los entes autónomos y servicios descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado y los que introduzcan bienes gravados al país.

**EXENCIONES.**

Se destacan entre otras: la enajenación de productos agropecuarios, en su estado natural, excepto carne bovina, la enajenación de diarios, revistas, libros, leche, enajenación y arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios de transporte de pasajeros, de prensa, de radiodifusión, televisión y películas cinematográficas, operaciones cambiarias y de seguros.

**TIPOS IMPOSITIVOS.**

La tasa básica es del 14% existiendo una tasa mínima del 5% para las operaciones con artículos de primera necesidad y cierto tipo de seguros, entre otras.

**REGIMENES ESPECIALES.**

Aunque, el impuesto se aplica a todas las etapas de la comercialización, cabe destacar que los pequeños comerciantes

individuales y otros de naturaleza similar, están exonerados - del pago del impuesto al valor agregado, pagando en su lugar - el denominado "Tributo Unificado" sustitutivo de los impuestos generales que le sean aplicables, se establece en tales casos, que estos últimos pueden deducir del tributo unificado el 50% del IVA que haya pagado al realizar sus compras.

Con lo anterior, terminamos de ver las características principales de la implantación del impuesto al valor agregado en los países de Latinoamérica; algunos de estos países adoptaron este tipo de tributación con tales modificaciones que - disminuyeron por completo las ventajas que la misma presenta. Basándonos en las condiciones de implantación de dicho impuesto, ya que el mismo ha ido evolucionando, siendo actualmente otras las características de este tributo en Latinoamérica, - comentaremos los aspectos más relevantes que surgieron en sus inicios:

1. La implantación del IVA es conveniente en países que pertenecen a un sistema de mercado común, pero crea y ha creado problemas serios en el comercio internacional entre - esos países y aquellos que no pertenecen a un sistema de mercado común, lo que se demuestra con algunas violaciones al - GAAT.

2. En los países en que se ha adoptado el IVA se ha



provocado o acelerado el proceso de inflación y no se considere que se justifique la implantación de un sistema tributario que provoca estos problemas que perjudican más a las personas de escasos recursos económicos.

3. En los países en proceso de desarrollo, en términos generales, el nivel cultural de los contribuyentes, resulta un obstáculo de gran magnitud para la implantación de un sistema de por sí complicado en su aplicación.

4. El IVA rompe con el principio de la sencillez de los impuestos, lo que siempre trae como consecuencia un mayor índice de evasión por ignorancia de los contribuyentes, y en muchas ocasiones, por los propios administradores tributarios. (3)

Por todas estas razones se hacen también las siguientes recomendaciones:

1. Es aconsejable la adopción del IVA, considerado como impuesto general al consumo, siempre y cuando grave la circulación de todos los bienes y la prestación de todos los servicios realizados por las personas físicas o colectivas, públicas o privadas, hasta la etapa final de consumo, asegurando así la imposición uniforme cualquiera que sea la confi-

(3) Ambos los paga el consumidor, aunque en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles parte dentro del mismo precio de venta.

guración de los circuitos.

2. Que se adopte el sistema de la imposición en el país de destino a fin de asegurar la desgravación total de las exportaciones, colocando así a los artículos nacionales libres de impuestos en el mercado extranjero y por lo tanto en igualdad de condiciones con los artículos producidos en el exterior.

Dicho sistema implica correlativamente la imposición de los bienes y servicios importados, evitando de esa manera la discriminación tributaria en favor de estos respecto de los bienes y servicios de producción nacional.

3. Respecto a las inversiones en bienes de capital, permitir un régimen adecuado de deducción del costo de los mis mos, para no convertirlos en objeto de imposición doble.

4. Que siguiendo las reglas técnicas universalmente admitidas, deben restringirse al máximo los regímenes especiales, en lo que respecta particularmente al número de tasas y al establecimiento de las exoneraciones.

Las desviaciones de estas reglas deben estar acompañadas de previsiones que eviten las distorsiones que aquéllas suelen provocar. Por lo tanto cuando se fijen tasas diferenciales deberá prohibirse la llamada "regla del tope", a fin de asegurar que el bien quede efectivamente gravado con las -

tasas reducidas previstas en la ley; cuando quiera desgravar se determinados bienes o servicios debería utilizarse preferente el mecanismo de la "Tasa Cero", a fin de evitar la incorporación al costo de los impuestos correspondiente a las etapas anteriores, la que puede desvirtuar totalmente las finalidades perseguidas por el legislador.

5. Que cuando existan dificultades de control administrativo en la aplicación del impuesto al pequeño contribuyente debería en lo posible adoptarse medidas indirectas que logren los mismos resultados, como puede ser por ejemplo la participación del impuesto por parte del proveedor. Si estas medidas no fueran viables, en virtud de las características del comercio minorista, correspondería restringir el campo de aplicación del impuesto a etapas anteriores, lo más cercanas posibles a la etapa final.

6. En lo que respecta a las actividades agropecuarias y forestales si bien desde el punto de vista teórico deberían estar alcanzadas plenamente por el gravamen, pues este debe ser general y afectar a todos los bienes destinados al consumo, se considera que estos tipos de actividades tienen una serie de peculiaridades que justifican que la imposición no se aplique en forma pura, ya sea eximiéndolas, o bien gravándolas, con un régimen simplificado. (4)

(4) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, documentación interna. Apuntes sobre el Paquete de Reformas Fiscales 1979-1980. Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado. Páginas 44 y 45.

Con esto concluimos los comentarios generales de la -  
implantación del IVA en los países Latinoamericanos.

### 3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

Antecedentes en México. En 1968 y 1969, se promovió por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) sustituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por un impuesto - de tipo valor agregado, dando a conocer el anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, sin embargo, después de ser analizada tanto por el sector privado como por la propia autoridad y no dándose las condiciones necesarias para su implantación, no se aprobó este proyecto y es hasta el 29 de diciembre de 1978, cuando se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto al Valor Agregado que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1980, y se abrogó el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles vigente desde 1948, además de aproximadamente treinta impuestos especiales al consumo.

El proyecto del Impuesto Federal sobre Egresos, estaba inspirado aparentemente en el modelo adoptado por la Comunidad Económica Europea, en particular por el de la República Federal de Alemania. La sustitución de los impuestos indirectos sobre las ventas con nuevos sistemas enfocados a gravar - el consumo, constituyó una de las metas fundamentales de la -

Reforma Tributaria que se desarrolló en la mayoría de los países, ya que es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su constante reestructuración.

En el caso de México sabemos que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles tenía una antigüedad de treinta años, que en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos como lo eran el Impuesto Federal del Timbre sobre facturas, que debía expedir el comerciante y otros impuestos especiales; desde luego que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se concibió en su época como un impuesto moderno, sencillo y fácil de cobrar, sin tasas diferenciales y que a través de la coordinación con las entidades federativas, eliminaría los variados tratamientos impositivos en materia de impuestos al comercio y a la industria en toda la República; sin embargo, el impuesto sufrió modificaciones tendientes a atenuar sus efectos regresivos, ya que con la finalidad de obtener una mayor recaudación se fueron estableciendo una serie de tasas especiales que únicamente complicaban más el sistema y aumentaban la evasión. Este tipo de impuesto perteneciente a los impuestos generales al consumo, debido a su traslación vía precio, por incidir en mayor medida sobre las clases populares, se le calificó de regresivo; además de ser un impuesto plurifase -

acumulativo con efectos en cascada, lo cual consiste en que el mismo debía ser pagado en cada una de las etapas del ciclo económico y en todas ellas aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos y sin deducción de los impuestos previamente pagados en la adquisición de bienes y servicios. - Fue necesario crear en este tipo de impuesto, tasas especiales más altas que la tasa general, para poder lograr el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que consumía la población de menores recursos y cuyo consumo resultaba excesivamente gravado. Sin embargo las tasas especiales como decíamos antes tienen defectos en su aplicación y frecuentemente afectan a pequeños productores o favorecen la importación o el contrabando de mercancías del extranjero.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como lo vimos en la experiencia europea y latinoamericana, que en su lugar han adoptado el impuesto tipo Valor Agregado, que destruye el efecto acumulativo del gravámen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, eliminando la desigualdad en la carga fiscal, que favorecía en los artículos de consumo su tuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad

de la población, haciendo desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favoreciendo la exportación.

Por lo anterior podemos resumir que la diferencia fundamental entre el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto al Valor Agregado, es que, este último aunque se debe pagar también en cada una de las etapas que se dan entre la producción y el consumo, deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el impuesto que le trasladaron sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final, no llevan disimulada u oculta en el precio carga fiscal alguna.

Pasando a otro punto, es importante mencionar las leyes y decretos que dejaron de tener aplicación al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con lo que se pone de manifiesto el cambio tan importante que se suscitó con el inicio de esta ley.

"La Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir del 1o. de enero de 1980, en el Artículo Segundo Transitorio, abrogó las siguientes leyes y decretos:

- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubrificantes.
- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.

Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán en Hulla, Destinados al consumo interior del país.

- Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- Ley del Impuesto sobre Compraventa 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 Compraventa 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.

Asimismo, el Artículo Segundo Transitorio de la Ley que -  
Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales de  
30 de diciembre de 1979, publicada en el Diario Oficial de la  
Federación el día siguiente, abrogó las leyes y decretos que  
a continuación se indican:

- Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación.
- Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Ener  
gía Eléctrica.

- Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.
- Ley de Impuestos de Migración.
- Ley de Impuestos al Petróleo y sus derivados.
- Ley que Reforma la del Impuesto sobre Producción de Petróleo y sus derivados.
- Ley del Impuesto sobre Fondos Petroleros.

Decreto que grava con un 15% los productos obtenidos por la Refinación de Petróleo Extranjero.

Decreto que establece un Impuesto Especial sobre el Consumo de Algodón Despepitado, así como el que adquieren los industriales a partir del 1o. de septiembre de 1980, de 20 de junio de 1944.

Artículo Séptimo de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las disposiciones reativas a diversos impuestos de 28 de diciembre de 1967, que estableció un Impuesto sobre Compra-venta de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

Por su parte, el Artículo Tercero Transitorio de la Ley de que se trata, indica que a partir del 1o. de marzo de 1980 se abroga la Ley del Impuesto sobre la Sal de 30 de diciembre de 1938 y la Ley del Impuesto sobre la Sal de 20 de -

febrero de 1946; y el Cuarto Transitorio dispone que a partir del 1o. de julio de 1980 se abroga la Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica".

Con esto terminamos las leyes y decretos que dejaron de tener vigencia al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De lo anterior se advierte que la implantación del IVA en México originó una trascendente reforma en el sistema fiscal mexicano que tuvo como consecuencia una notable disminución del número de impuestos, incluyendo todos esos impuestos antes mencionados en el objeto del Impuesto al Valor Agregado, este cambio simplificó mucho, la administración de este tipo de impuestos, así como su control, creando una base de imposición amplísima, así como un número de contribuyentes (mucho mayor); tratando de lograr con esto un control fiscal de este tipo de imposición y aumentar por supuesto la recaudación.

### 3.1 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COMPARACION CON EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

Con el fin de ubicar al lector respecto del cambio que significa en nuestro sistema tributario el Impuesto al Valor Agregado en sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, daremos una breve síntesis de las características y diferencias de ambos impuestos.

## CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

1. El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al tenerse que pagar sobre el importe total de cada una de las operaciones que forman la cadena de producción y distribución de un producto (efecto en cascada), incidía en los costos de la industria y del comercio, por lo que éstos se veían precisados a recuperarlo aumentando el precio de venta, lo que originaba que también se pagara impuesto sobre el impuesto causado en las etapas anteriores (efecto piramidal).

2. Por sus características de Indirecto, el contribuyente es sólo un medio para que el impuesto recaída en el consumidor final, quien paga el equivalente aun cuando vaya disimulado en el precio. Es por esto que aprovechando la circunstancia de que la traslación expresa el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles era potestativa; y no obligatoria, los consumidores atraídos por una publicidad engañosa, pero comercialmente bien enfocada, se dirigían hacia los establecimientos en donde se anunciaba que el producto o el servicio se enajenaba o se prestaba "libre de impuestos"; en estos casos el consumidor, no está en la posibilidad de apreciar que tal hecho está muy lejos de ser cierto, porque el impuesto en cascada que viene arrastrando el producto ya forma parte de su costo, y el que se genera por la última operación "libre de -

impuestos", se incluye dentro del precio.

Se aclara, que la repercusión del impuesto indirecto - en los consumidores, es una característica esencial de los - gravámenes de este tipo, independientemente de su denominación; pero en el caso del impuesto tipo valor agregado no se permite que los impuestos pagados sean ocultados en el precio, ya que estos impuestos pueden ser acreditados con sus facturas correspondientes.

Aunque esta modalidad fue modificada en agosto de 1985, permitiendo que únicamente al consumidor final se le incluya - el impuesto en el precio, aún así presenta ventaja ya que el - impuesto al valor agregado permite acreditamiento del impuesto soportado en etapas anteriores por lo que su exclusión del pre ci o en todas las etapas permite saber en cualquier etapa el im pu es to g r a v a d o y requiere de factura para acreditarlo y pagar sólo la diferencia y en el caso del consumidor final éste debe r á absorberlo por completo, sin importar tanto su inclusión en el precio, ya que éste no acredita nada; sobre esta modificación se hablará más adelante.

3. Es de carácter general porque se aplica a todas - las operaciones que están dentro de su objeto, excepto las - exentas por disposición expresa.

4. Afecta todas las etapas de la producción y comer-

cialización de los bienes y servicios.

5. Rompe la neutralidad al permitir que bienes similares tengan una carga fiscal diferente en razón del número de etapas de producción o distribución que atravesase el bien, lo que había llevado a ciertas empresas de mayores recursos a integrarse verticalmente para reducir esas etapas y abatir la carga fiscal, con notorio perjuicio de las empresas de menor capacidad económica imposibilitadas para integrarse verticalmente.

6. Resulta prácticamente imposible determinar la carga real impositiva que incide sobre los bienes exportados, sin embargo, el Gobierno Federal con el propósito de promover las exportaciones, estableció el Certificado de Devolución de Impuestos (CEDI), sistema que representaba una gran complejidad administrativa por la dificultad que implicaba estimar el monto de impuestos indirectos a devolver y en particular el impuesto que comentamos.

7. Discrimina los productos nacionales, en relación con los importados, al no afectar a estos últimos con un impuesto equivalente al momento de su internación. Esto origina que los productos nacionales tengan una carga fiscal mayor que los artículos importados, aumentando la competencia en favor de los importados.

8. Su estructura posibilita la evasión, debido a que la mecánica del impuesto no obliga a la existencia de correlación entre las enajenaciones de un contribuyente y las adquisiciones de otro; al no existir la obligación de traslación expresa, ni la ventaja de acreditamiento, lo que provoca que entre más etapas de comercialización ocurran, mayor será la evasión si ésta ocurre en una de las últimas etapas.

9. Su inicialmente sencilla administración, se complicó con la multiplicidad de exenciones y con la implantación de varias tasas especiales (seis).

#### CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. No produce el efecto acumulativo, evitando que en las sucesivas etapas del ciclo económico se llegue a gravar sobre el propio impuesto, como sucedía con el impuesto en cada.

2. La incidencia en el consumo final, es la prevista cuando se fija la tasa correspondiente.

3. Se evita el efecto piramidal, ya que la utilidad se calcula sin incluir el impuesto facturado en las compras.

4. Permite que se produzca el denominado efecto-recuperación del impuesto que es una de las características principales que hemos indicado del impuesto al valor agregado, -

haciendo difícil la evasión del mismo en alguna de las etapas del ciclo económico, excluida la etapa minorista.

5. Cualquiera que sea la etapa del circuito económico, es fácil determinar la carga tributaria, lo que es compatible con el principio de imposición en el país de destino.

6. Facilita a la administración pública, una mejor fiscalización del impuesto a través de la información cruzada, por la contabilidad conjunta del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

7. No genera un estímulo a la integración vertical de las empresas y en consecuencia favorece la especialización.

8. Impulsa las exportaciones al estar exentas con tasa cero, disminuyendo a su vez las importaciones al gravarlas.

#### MECANICA DE APLICACION DEL IVA

Distribuidor		Mayorista			
Factura a mayoristas		Agrega valor por \$50.00	I.V.A. 7.50	Factura a detallista	
Precio	\$180.00	Compra	I.V.A.	Precio	\$230.00
I.V.A.	<u>27.00</u>	\$180.00	27.00	I.V.A.	<u>34.50</u>
Total	\$207.00				\$234.50



## DECLARACION

Ventas	\$ 230.00	IVA que causa el traslado	\$ 34.50
Compras	180.00	IVA que acredita	27.00
Valor Agregado	50.00	IVA que paga	7.50

En la etapa final el detallista al comprar pagó el mayorista \$34.50 de IVA que se habían pagado ya al Fisco \$27.00 por el mayorista al distribuidor, pagando éste al Fisco la diferencia entre lo que pagó el distribuidor \$27.00 y lo que cobró al detallista \$34.50 que son \$7.50; por lo que el total del IVA pagado al Fisco en este caso son \$34.50, mismos que - se están cobrando al consumidor.

MECANICA DE OPERACION COMPARATIVA ISIM E IVA

ISIM	V.A. 50.00	V.A. 30.00	V.A. 30.00	V.A. 20.00	Precio Final	6.00			
	P.C. 50.00	P.C.106.00	P.C.144.16	P.C.184.60	\$ 216.87	8.16			
	I.S.I.M.	I.S.I.M.	I.S.I.M.	I.S.I.M.	I.S.I.M.	<u>10.14</u>			
	V = 100.00 +	V = 136.00 +	V = 174.16 +	V = 204.60 +		36.87			
	6.00	8.16	10.44	12.27					
	Proveedor de materia prima nacional	Fabricante	Distribuidor	Detallista	Consumidor Final				
IVA	V.A. 50.00	7.50	V.A. 30.00	4.50	V.A. 30.00	4.50	V.A. 20.00	3.00	Precio Final 7.50
	P.C. 50.00	7.50	P.C.190.00	15.00	P.C.130.00	19.50	P.C.160.00	24.00	180.00+127.00 7.50
	V = 100.00	+ V = 130.00		+ V = 100.00		+ P.C.180.00			4.50
	15.00		19.50		24.00		27.00		270.00 4.50
									Consumidor <u>3.00</u>
									Final 27.00

## CARACTERISTICAS GENERALES DE AMBOS IMPUESTOS

	ISIM	IVA
Impuesto a las ventas	si	si
Impuesto al consumo	si	si
General	si	si
Grava en todas las etapas	si	si
- Al total acumulado	si	no
- Al valor agregado	no	si
Afecta costos	si	no
Es factor precio de venta	si	no
Es acumulativo	si	no
Es neutral	no	si
Monto acumulado desconocido	si	no
Facilita exportaciones	no	si
facilita importaciones	si	no
Varias tasas	6	4
Exenciones imprecisas	si	no

Como podemos ver, aunque el impuesto al valor agregado es sólo una modalidad más de aplicación de los impuestos a las ventas, este sistema presenta muchas ventajas que facilitan - tanto la aplicación del impuesto, como su recaudación y administración; es un sistema más completo ya que con el tiempo los sistemas tributarios se han ido perfeccionando para lograr

mayores alcances fiscales, aunque presenta también algunas - dificultades en ciertas áreas y según el lugar donde se aplique.

### 3.2 IMPLEMENTACION ADMINISTRATIVA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En la implantación de cualquier impuesto, las autoridades se enfrentan con el dilema de escoger, entre la simplicidad y la perfección técnica, es decir, los impuestos deben ser simples en su diseño para facilitar su entendimiento por parte de los causantes y de los administradores del gravámen, y al mismo tiempo al diseñar un impuesto, las autoridades deben apegarse en el mayor grado posible, a la teoría que justifica el tributo para alcanzar los objetivos deseados.

De esta forma, los gobiernos se ven obligados a sacrificar perfección a cambio de simplicidad al establecer un impuesto, y este sacrificio depende de buena medida del grado de desarrollo en que se encuentra un país, queriendo decir - con ésto, el grado de cultura, actitud de los causantes ante sus obligaciones fiscales, eficiencia administrativa de las - autoridades, estructura económica del país y grado de monetización de la economía, entre otros tantos factores que determinan en un momento dado la implantación de un impuesto.

Para facilitar la administración del tributo, se debe

obligar a que en la realización de cualquier transacción gravable, se señale claramente en cada factura el impuesto como un porcentaje del precio neto. Cuando una empresa compra bienes o servicios para utilizarlos como insumos en su producción, debe pagar a sus proveedores junto con el precio, el impuesto que corresponde a dichas compras; a su vez estos últimos le deben expedir facturas en que conste por separado el precio neto y el impuesto. La misma empresa, al realizar sus ventas aplica sobre su valor la tasa del gravámen y debe retener de sus compradores las cantidades resultantes, cubriéndole al Fisco la diferencia entre lo retenido y lo pagado a sus proveedores.

De esta manera, el impuesto que realmente corresponde a cada etapa del proceso de producción y comercialización, es el que resulta de restar al impuesto que corresponde a sus ventas, el que es retenido a sus compradores, el que a su vez pagó en la etapa precedente a sus proveedores. El gravámen no forma parte del costo de las empresas, ya que no significa una carga adicional para ellas, pues sólo actúan como retenedoras de un pago final que en última instancia, recae en el consumidor.

Los problemas administrativos que se presentan en la implementación de un impuesto son muchos y muy variados, en el caso de México, después de que entró en vigor la Ley del - -

Impuesto al Valor Agregado, sobre la práctica se fueron resolviendo problemas específicos que se iban presentando y que la ley no los estaba contemplando; esta implementación se fue haciendo a través de un reglamento de la misma ley, algunas otras veces por medio de circulares, decretos, e incluso modificaciones tanto a la ley como al reglamento, tratando de completar lo mejor posible la estructura de la misma. Asimismo, es importante mencionar los problemas administrativos que se dieron en la etapa de transición del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles al Impuesto al Valor Agregado consistentes en:

- Entrenamiento del personal técnico que administra, respecto a los nuevos procedimientos y requisitos necesarios para controlarlo.
- Implementación de sistemas administrativos especiales que controlen durante la época del cambio, los aspectos relativos al tratamiento de inventarios, adquiridos antes de la fecha de implantación del impuesto.
- Información a los contribuyentes y al público en general respecto a las características del nuevo impuesto, así como los requisitos que tendrá que cubrir el contribuyente, para lo cual deberán emplearse todos los medios de difusión con que se puede contar en la actualidad, en forma intensiva, durante la época de implantación y posteriormente en forma permanente.

- Establecer unidades de orientación al causante, considerando que la publicación de una nueva ley, independientemente de todos los medios de difusión utilizados y el grado de eficiencia de ellos, siempre trae una serie de problemas técnicos como son la interpretación de las disposiciones legales relacionadas principalmente, con la diversidad de tasas, exenciones, objetos, sujetos, registros especiales de contabilidad, facturas, declaraciones, etc.
- Intensificar la información a las organizaciones de contribuyentes y organizaciones de profesionales dedicados a la materia fiscal, en virtud de que se pueden constituir en auxiliares eficientes de la administración, principalmente en el aspecto de información y vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Las dificultades más relevantes de este período de transición se pueden sintetizar en lo siguiente:

#### EFFECTOS DE LOS PRECIOS

Como podemos observar de lo que hemos visto hasta ahora; las diferencias entre la base gravable de uno y otro impuesto, así como la diversidad de etapas que recorren las mercancías en los procesos del ciclo económico, determinan desplazamientos de la carga tributaria, que resultará disminuida

para algunos bienes y aumentada para otros. Los aumentos en la carga tributaria si se reflejarán en un alza de precios; - teóricamente, los aumentos y disminuciones que se registren en los precios a lo largo de esos ciclos deben compensarse entre sí, pero la experiencia enseña que los comerciantes beneficiados por una reducción de su carga impositiva, seguramente los hará mentener sus precios anteriores; y por otro lado que - vean aumentada su carga impositiva, lo más probable es que la transfieran a los precios en una proporción mayor; por lo anterior se previó un aumento generalizado de los precios, provocado por una reacción inmediata del sector privado, en especial del comercio tendiente a "cubrirse" del incremento que pudiera derivarse de la carga impositiva, aunque resulta difícil determinar en que grado los aumentos corresponden efectivamente al cambio de impuestos o a otras variables, sobre todo en periodos de gran inestabilidad económica del país; por lo que se puede afirmar que aunque no es la razón fundamental del incremento en los precios, si es un factor importante del mismo.

En el caso de México, para lograr una recaudación equivalente a la del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el nivel de la tasa del nuevo impuesto debió haber sido superior al 10% que se impuso al iniciarse, sin embargo las circunstancias tanto políticas como económicas obligaron a reducir la carga tributaria del nuevo impuesto.



#### TRATAMIENTO A INVENTARIOS.

Este es uno más de los problemas especiales que se presentaron en la implantación del Impuesto al Valor Agregado; - en razón de que, en su adquisición los empresarios ya han tributado con el impuesto anterior y al gravarlos con el Impuesto al Valor Agregado, se producía una especie de doble tributación; que también tendría repercusiones en el nivel general de precios.

La alternativa de otorgar créditos por el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles incorporado en los inventarios, plantea el problema de la determinación de la tasa computable para calcular el crédito, en tanto que se trata de un impuesto en cascada; mecánica que impide conocer la verdadera cuantía de la carga tributaria que imponen, y como resultado una base incierta para los cálculos de los créditos.

Sin embargo, con objeto de no incrementar los precios nuevamente, se otorgó a comerciantes e industriales un acreditamiento del 4% y 6% respectivamente, para efectos de este gravamen se dió en razón al momento de los inventarios que se tuvieran en existencia al 31 de diciembre de 1979; solucionando de esta manera el problema de los inventarios.

#### TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE INVERSION

Otro problema del mismo tipo que el anterior fue el -

tratamiento de los bienes de inversión; las existencias de bienes de capital no depreciados a la fecha de implantación del nuevo impuesto; ya que el efecto acumulativo del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles es de la misma naturaleza en los bienes de inversión como en los inventarios, y el impacto en los precios está en función del contenido de impuestos acumulados en el valor residual de las existencias (parte no depreciada).

Este problema se resolvió estableciendo la opción de que los contribuyentes acreditaran contra el Impuesto al Valor Agregado causado, el 50% del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que se hubiese causado en el momento en que adquirieron bienes destinados a formar parte de su activo fijo en el año de 1979.

La ley, estableció los porcentajes que se debían utilizar para el cálculo del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles acreditable, dependiendo si este último fue repercutido expresamente o se incorporó en el precio de los bienes; evitando de esta manera un alza desproporcional en los precios.

Estos fueron los principales problemas que se presentaron en la etapa de transición del Impuesto al Valor Agregado, los cuales fueron disminuyendo con el transcurso del tiempo, - tanto por parte de las autoridades dando soluciones inmediatas

a aquellas situaciones que así lo requerían, como modificando la ley y su reglamento, haciéndolo cada vez más completos y - accesibles, como por parte de los contribuyentes al tener ya conocimiento amplio de la nueva ley y aumentando con estos - conocimientos la concientización fiscal del individuo.

## CAPITULO IV

### ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. ESTRUCTURA GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: OBJETO, SUJETO, BASE, TASA, ACREDITAMIENTO, TRASLACION, EXENCIONES Y ADMINISTRACION DEL IMPUESTO. 2. ANALISIS DE LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO A LA LUZ DE SU ESTRUCTURA LEGAL.

#### 1. ESTRUCTURA GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

##### OBJETO

- I. Enajenación de Bienes
- II. Prestación de Servicios Independientes
- III. Uso o Goce Temporal de Bienes.
- IV. Importación de Bienes o Servicios

##### SUJETO

- I. Persona Física
- II. Persona Moral

##### BASE

Valor del acto gravado, incluyendo cualquier cantidad que lo adicione, marcada por la ley, sin incluir el Impuesto al Valor Agregado.

**TASA**

15% Tasa General

20% Tasa Alta aplicable a artículos de lujo.

6% Tasa Preferencial aplicable a los actos o actividades efectuados en las franjas fronterizas y zonas libres que señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2o. y algunos otros artículos.

0% Artículos de primera necesidad, actividades primarias y exportaciones.

**ACREDITAMIENTO**

Es una operación que consiste en restar del impuesto que se causa, el impuesto trasladado al contri-buente o pagado por él en la im-portación.

**TRASLACION**

Es el cobro o cargo que hace el -  
contribuyente al adquirente o -  
usuario del bien o receptor del -  
servicio, o un monto equivalente  
al impuesto que se causa por el -  
acto o actividad gravados y es -  
obligatorio.

En México, la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra estructurada en la forma que se ha señalado anteriormente; a continuación serán descritos algunos de sus aspectos más relevantes:

#### EL OBJETO

Este comprende:

La enajenación de bienes, que consiste en toda transmisión de propiedad que se lleve a cabo por cualquier medio contractual que señale la ley, siendo la compra venta el medio más conocido.

La prestación de servicios, la cual abarca toda obligación de hacer, de dar, de no hacer o de permitir, que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

El uso o goce temporal de bienes como son: el arrendamiento, el usufructo; y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

Y por último, la importación de bienes y servicios, - la cual abarca la adquisición, el uso o goce temporal y el -

aprovechamiento en territorio nacional de los servicios o bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

Asimismo, la importación comprende el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero y finalmente - tenemos la regla general: cualquier introducción al país de bienes, inclusive la de aquellos bienes exportados temporalmente, que retornen al país con un valor acreditado por reparación, aditamentos o cualquier otro concepto que implique un valor adicional.

Una vez mencionado el ámbito de aplicación del Impuesto al Valor Agregado en cuanto al objeto, es importante mencionar que la misma ley también señala determinados actos o actividades que no deberán considerarse incluidos en los conceptos que comprende el objeto del impuesto, cabe aclarar para no crear confusión, que estas excepciones al conceto del objeto no son lo mismo que las exenciones del mismo.

ENAJENACION.- La ley señala respecto a las enajenaciones, que no se consideran como tales: la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, o por fusión de sociedades, así como la donación, salvo que esta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para -

los fines del Impuesto sobre la Renta.

**PRESTACIONES DE SERVICIOS.**- La ley señala a este respecto que no deberán considerarse como tales, aquellos servicios que se realicen de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni aquellos servicios por los que se perciben ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

**IMPORTACIONES.**- De igual forma hace mención a este respecto diciendo que no se considerará importación en el caso de aprovechamiento en territorio nacional los servicios que se presten por no residentes en el país, los servicios de transporte internacional.

#### **EL SUJETO.**

Una vez definido el objeto del Impuesto al Valor Agregado, pasaremos a definir quienes están obligados al pago de este impuesto, es decir, los sujetos, que en este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como tales a las personas tanto físicas como morales que en territorio nacional realicen actos o actividades gravados.

Para mayor comprensión de las denominaciones utilizadas de personas físicas y personas morales, daremos una breve definición de los mismos:



"Persona Física es un termino que corresponde al sujeto jurídico individual, es decir al hombre o cuanto tiene obligaciones y derechos.

Persona Moral es el término que se otorga a las asociaciones dotadas de personalidad jurídica como sería el caso de un sindicato, una sociedad mercantil o el mismo Estado". (1)

En el caso particular de este impuesto, al incluir a las personas morales como sujetos del mismo, se incluye a las entidades gubernamentales, pero únicamente por los actos que realicen que no corresponda a sus funciones de Derecho Público.

Por otra parte, es importante destacar que para ser sujeto del Impuesto al Valor Agregado, no se requiere que la persona sea comerciante, que el acto sea de naturaleza mercantil o que actúe en forma habitual.

#### LA BASE

La base se encuentra constituida por el valor total de los actos o actividades gravados, sin incluir dicho impuesto al valor agregado; es decir, se considera como valor el precio pactado, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por los siguientes conceptos.

Enajenación de bienes:	Impuestos, derechos, intereses normales o moratorios y penas convencionales.
Prestación de servicios:	Impuestos, derechos, viáticos, gastos - de toda clase, reembolsos, intereses -- normales y moratorios y penas convencio- nales.
Uso o goce temporal de bienes:	Impuestos, derechos, gastos de manteni- miento, construcciones, reembolsos, in- tereses normales o moratorios y penas - convencionales.
Importación de bienes y servicios:	Impuesto general de importación y demás impuestos derivados de la importación.

#### LA TASA

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece cuatro tasa diferentes:

1. Una tasa general del 15% aplicable a todos los ac-  
tos o actividades sujetos al gravámen.
2. Una tasa alta del 20% aplicable a aquellos actos o  
actividades de carácter suntuario.
3. Una tasa preferencial del 6% aplicable a los actos  
o actividades que se realicen por residentes en las franjas -  
fronterizas de 20 kms. paralelas a la línea divisoria interna-  
cional del norte del país y la colindante a Belice, Centroa--  
mérica o en las zonas libres de Baja California y parcial de -

Sonora y de Baja California Sur, siempre que se realicen dichos actos en dichas zonas.

Esta tasa preferencial se estableció desde que entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que al encontrarse estas zonas en colindancia con los países vecinos, era necesario que nuestros productos compitieran con los del extranjero, lo cual se lograba con una reducción en la tasa del impuesto, promoviendo en esta forma el desarrollo del comercio interno de dichas zonas.

Esta tasa preferencial se extendió a algunos productos alimenticios y medicinas de patente posteriormente.

4. Tasa 0% aplicable a productos alimenticios de primera necesidad, actividades primarias y exportaciones en general.

La tasa cero consiste en aplicar 0% al valor de los actos o actividades gravadas y permitir a su vez el acreditamiento del impuesto trasladado por la realización de dichos actos o actividades.

Algunos países consideran que la tasa cero no es propiamente una tasa más del impuesto sino un mecanismo técnico para hacer efectivas ciertas exenciones, cuando se realiza la desgravación total de los productos que se eximen.

## LA TRASLACION

La traslación consiste básicamente en el cobro o cargo que hace el contribuyente al adquirente o usuario del bien o receptor del servicio, de un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividad gravados.

La traslación del impuesto, es obligatorio hacerla en forma expresa y por separado del valor total de la operación. Todos los adquirentes de los bienes o servicios están obligados a aceptar la traslación del impuesto, inclusive las entidades gubernamentales. Por otra parte, de la existencia del documento en que conste expresamente y por separado el monto del gravamen, depende la posibilidad del acreditamiento para el adquirente cuando sea contribuyente de este impuesto.

Ultimamente, se aprobó una reforma respecto a esta obligación, la cual entró en vigor a partir del 10. de agosto de 1985 y consiste en que en el traslado del impuesto en la última etapa de comercialización, dicho impuesto deberá incluirse en el precio.

## LAS EXENCIONES

Por otro lado, pasando a otro aspecto importante del impuesto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado también -

otorga exenciones y lo hace en cada uno de los actos o actividades sujetos al mismo, atendiendo a situaciones particulares que se presentan en el país de carácter ya sea económico, político, social o cultural. Este tipo de exenciones no permite acreditamiento de impuestos cubiertos en etapas anteriores como sucede con la tasa cero.

#### ADMINISTRACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Con respecto a la administración del impuesto al valor agregado, ésta se lleva a cabo por cada una de las entidades de la federación, mediante la celebración de convenios de coordinación, los cuales comprenden las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración.

#### 2. ANALISIS DE LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR EN MEXICO A LA LUZ DE SU ESTRUCTURA LEGAL.

El Impuesto al Valor Agregado es contemplado en algunos países como el impuesto ideal -un impuesto a los establecimientos comerciales que no reduce las ganancias, un impuesto a los consumidores- con un mecanismo interno que asegura la recaudación a través de los mismos contribuyentes, que difícilmente incide en alguien en particular si se consideran los beneficios de los servicios públicos distribuidos entre los afectos a dicho impuesto.

Dentro de los principales efectos negativos del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como ya se ha señalado, se encontraba su efecto en cascada el cual reducía artificialmente la integración vertical de las empresas, ya que es un hecho que cualquier integración por razones fiscales y no por verdaderas consideraciones económicas, puede llevar a la reducción de la productividad, desalentar la división del trabajo y por ende la especialización, y en consecuencia reducir el crecimiento económico.

Solamente por las observaciones anteriores se justificaba el cambio del tratamiento fiscal al consumo. Sin embargo, también se presentaron otras razones de peso antes mencionadas, entre las que destacan: la discriminación de productos nacionales así como la variedad de tasas impositivas que comprendía el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Independientemente de lo anterior, la selección entre el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto al Valor Agregado tuvo que darse por razones de carácter administrativo. Para países con estructuras empresariales, administraciones tributarias y niveles de cumplimiento menos desarrollados, el enfoque del Impuesto al valor Agregado es preferible, ya que en este último la cadena se afianza al ir eslabonándose un contribuyente tras otro, propiciándose un mejor control de los causantes mayores en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Una vez establecida la necesidad y conveniencia de implantar el Impuesto al Valor Agregado en México, conviene analizar consideraciones económicas, estructurales, administrativas y de equidad, a la luz del instrumento legal.

Quizá las consideraciones más importantes se refieran a la expansión del universo de contribuyentes, el número de tasas, las técnicas para medir el valor agregado en cada etapa, la selección de productos o servicios exentos, la aplicación o no de la tasa cero, el tratamiento fiscal especial a ciertos contribuyentes como es el caso de contribuyentes menores, y la habilidad de la administración tributaria para manejar las funciones de registro, auditoría y control de los contribuyentes.

Si analizamos la necesidad insoslayable del Estado de obtener ingresos a través de recursos sanos, no es difícil comprender que uno de los medios para lograr dicho objetivo debían ser los impuestos. De esta manera, y sin perder de vista que la recaudación por concepto del impuesto sobre la Renta se vería afectada por la crisis de principios de los 80's. La implantación del Impuesto al valor Agregado implica la expansión del universo de contribuyentes y la inclusión de nuevas actividades en el objeto del impuesto, tales como las importaciones de bienes y servicios, la prestación de servicios y el uso o goce de carácter civil, elementos que vinie

ron a constituirse, desde el punto de vista técnico, en un factor importante en el incremento de los ingresos tributarios.

El establecimiento de un objeto más amplio, como se da en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que la misma comprende mucho más actos y actividades que la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, puede evitar el tener que elevar las tasas impositivas ya que esto último estimularía la evasión.

Con relación al sujeto la Ley del Impuesto al Valor Agregado, incluyó a todo aquel que realice alguno de los actos gravados en la misma, sin importar que en ello exista o no habitualidad.

La base del impuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado también se ha visto aumentada, según se desprende de las disposiciones que señalan que la base del mencionado gravamen, será el valor pactado más las cantidades que se carguen o cobren al adquirente o al usuario por otros conceptos, incluyendo otros impuestos, derechos, etc.

Además, dentro del concepto de la base del impuesto al Valor Agregado se encuentra, el hecho de que el valor sobre el cual se debe aplicar el gravamen se le agreguen, en su caso, otros impuestos y por ende se grave impuesto sobre impuesto.



Que aun cuando no es recomendable técnica o practicamente, tiene como consecuencia que se recauda mayor cantidad de impuesto.

Esta situación se da principalmente en el caso del Impuesto al Valor Agregado que se causa también sobre la misma base del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y a la vez sobre éste mismo. Ello en virtud de que todos los productos y servicios que grava el impuesto especial no están exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado.

Si recordamos algunas afirmaciones hechas por las autoridades fiscales en el sentido de que la Ley del Impuesto al Valor Agregado venía a sustituir a los múltiples impuestos llamados "especiales", con el ejemplo anterior observamos que tal afirmación fue producto de la euforia del momento en la introducción del impuesto al Valor Agregado, y que posteriormente y sin ruido la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Congreso, ha venido incorporando nuevamente los famosos impuestos especiales, tal es el caso del impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), y del Impuesto General de Importación. Esta práctica, por parte del Fisco, es reprobable, además de inequitativa ya que sus consecuencias son la doble tributación.

Con respecto a la tasa del Impuesto al Valor Agregado,

desde el punto de vista técnico se pregona que una de sus principales ventajas, al menos en su forma perfecta, es la neutralidad que se obtiene al aplicar una sola tasa para todos los bienes y servicios, ya que al estar gravados con igual carga todos los bienes y servicios, la decisión respecto a la forma en que los consumidores gastan sus ingresos no se ve influenciada por razones fiscales, así como tampoco las empresas se ven presionadas respecto a que bienes y servicios va a producir.

Desde el punto de vista práctico también es conveniente utilizar una sola tasa, pues ello facilita la administración y control de sus operaciones, tanto al Fisco como a los contribuyentes.

La aplicación de tasas diferenciales, aún cuando por razones de política fiscal se justifique, es compleja y dificultosa el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, por lo que no es recomendable.

Cuando comentábamos las ventajas del Impuesto al Valor Agregado sobre el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se señalaba precisamente que una de ellas y muy importante consistía en la aplicación de una sola tasa de carácter general, y que sólo por excepción se aplicaría una tasa preferencial en determinados territorios (Franjas Fronterizas -

del Norte y Zonas libres).

Quienes diseñan la legislación fiscal se han olvidado de dicha ventaja; en la actualidad la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece cuatro tasas diferenciales, en cuyo análisis tampoco se encuentra uniformidad de criterio en su aplicación.

Con respecto a la carencia de uniformidad de criterio en cuanto a la aplicación de tasas diferenciales en el Impuesto al Valor Agregado, nos referimos a que no encontramos motivos válidos para aplicar tasas diferentes a bienes o servicios similares.

Por ejemplo, se aplica a través de criterio administrativo la tasa del 0% a la enajenación de periódicos y revistas, por razones culturales, en tanto que se gravan con la tasa del 15% los artículos escolares. ¿Será que la educación es un lujo en tanto que la cultura es necesidad?

De igual manera, se aplica la tasa del 6% a las medicinas de patente, pero en tanto que artículos tales como lentes para corregir problemas ópticos y materiales de curación como el alcohol, jeringas, algodón, etc. que entran dentro de dicho rubro, se les aplica la tasa del 15%.

Finalmente, es curioso el hecho de que si adquirimos

la champaña, el caviar, el salmón ahumado y las angulas en la tienda, se cause la tasa del 20%, pero si decidimos obtenerlos en el restaurant se causa la tasa del 15%.

Como podemos ver en estos ejemplos, además de la variedad de tasas, no existe uniformidad en el criterio para aplicar dichas tasas, problema que considero muy importante y que bien podría ser subsanado por las mismas autoridades - que lo han ocasionado.

Pasando a otro aspecto, la carga tributaria dentro de cualquier impuesto al consumo ya sea tipo valor agregado o cualquier otro, es regresiva. Ello en virtud de que dicho impuesto repercute sobre el consumidor, y porque el consumo como porcentaje del ingreso disminuye a medida que se incrementa el ingreso. Su incidencia por lo tanto difiere tajantemente de aquella en un impuesto progresivo al ingreso.

Para contrarrestar el efecto regresivo característico de los impuestos indirectos, se pueden utilizar las exenciones, especialmente en los niveles bajos de consumo. Sin embargo dichas exenciones, si su propósito es como su nombre lo indica "eximir", deben ser tratadas como sujetas a tasa - cero, ya que de otra manera se corre el riesgo de neutralizar los prácticamente en el caso de las exenciones en general - opera el siguiente mecanismo:

Cuando se adquieren insumos gravados por el impuesto al Valor Agregado que pasan a integrar un producto exento en su venta, dicho crédito no se admite y en consecuencia no se puede deducir, pasando a formar parte del costo para el contribuyente. Por lo mismo, no cumple con dos de los objetivos básicos del impuesto: el hecho de que el Impuesto al Valor Agregado no sea un costo y que no provoque efectos acumulativos.

Cuando por razones de políticas tributarias, técnicas o administrativas, es necesario exonerar algunos productos, es importante preverlos en el momento de estructurarse el impuesto, ya que deben analizarse detenidamente los bienes que se desean exonerar y relacionarlos con el proceso de producción, qué productos son industrializados y los insumos utilizados, en qué etapas del circuito económico se piensa aplicar la misma, así como otros factores que pueden evitar los problemas consecuentes a la exoneración.

En el caso de México, podemos analizar que a lo largo del tiempo que se ha aplicado este impuesto, se han cometido varios errores en la determinación de las exoneraciones y así tenemos: cuando entró en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el año de 1980, el legislador consideró conveniente dejar exentos ciertos actos o actividades, básicamente aquellos que se referían al sector primario de la economía y

artículos de primera necesidad; al encontrarse dichos bienes y servicios supuestamente favorecidos por la exención, no se permitía el acreditamiento de los impuestos trasladados en las etapas anteriores.

Verbigracia: Para obtener alimentos como la carne, se requieren ciertas instalaciones; primeramente en el campo se utiliza maquinaria y equipo para preparar la tierra y los corrales donde los animales crecerán, posteriormente los mismos serán trasladados al rastro en camiones, donde se sacrificarán para repartirlo a las carnicerías o supermercados donde finalmente serán vendidos al consumidor en forma de carne.

Sin embargo, tanto el ganadero, como el introductor o el comerciante, efectuaron una serie de gastos e inversiones en los cuales sí les fué trasladado el impuesto que a su vez ellos no podían acreditar y por lo tanto se verán afectados en sus costos.

Esta situación provocó que el comerciante siempre trasladara o tratara de trasladar el impuesto al consumidor de una manera tácita, es decir vía aumento de precios, ya que de otra manera lo tenía que absorber en perjuicio de su margen de utilidad.

Debido a estas razones, el legislador comprendió que este tipo de exenciones lejos de beneficiar, solo perjudicaban

a aquellos productores de bienes y servicios indispensables - para el desarrollo del sector primario de la economía y para la misma subsistencia del pueblo en los casos de productos - alimenticios de primera necesidad; por lo que se decidió sacrificar esta recaudación adoptando la denominada tasa cero - (0%) que consise por una parte en aplicar 0% al valor de las actividades gravadas y por otra en acreditar el impuesto trasladado por la realización de dichos actos o actividades. Dicho tratamiento se estableció un año después de entrar en vigor la ley.

Este tipo de medidas protectoras que atienden básicamente a las circunstancias económicas en que se encuentra el país, deberán estudiarse profundamente, pues una equivocación puede provocar efectos totalmente contrarios a los esperados. Asimismo, la aplicación de la tasa cero se hizo extensiva a las exportaciones en general, ya que las mismas gozaban desde siempre del acreditamiento del impuesto trasladado con anterioridad aún cuando no están comprendidas en el objeto del impuesto, sin embargo la mecánica del acreditamiento estaba limitado al 10% del valor de las exportaciones, lo cual provocaba problemas de financiamiento al exportador, mismos que se superaron con la aplicación de la tasa cero, permitiendo de esta forma que nuestros productos se encontraran en posibilidad de competir en la esfera internacional, siguiendo el principio del país de destino.

Por otra parte, además de la importancia que reviste el saber aplicar la tasa cero a aquellos actos o actividades que requieren gozar de este tratamiento especial para no afectar el desarrollo económico en etapas básicas como es el caso de la agricultura, ganadería, pesca, etc., tenemos como elemento de igual trascendencia el criterio que se aplica para decidir en determinado momento que otros productos o actividades necesitan ser apoyados con la desgravación total; ya que en la práctica vemos que mediante criterios administrativos se trata de subsanar aquellas lagunas legales que van surgiendo, presentándose la falta total de uniformidad respecto a la aplicación de dichos criterios y así tenemos:

Se exenta con tasa cero el servicio de suministro de agua potable cuando es prestado por alguna entidad gubernamental por corresponder a sus funciones de derecho público, sin embargo, cuando el servicio sea prestado por un particular - pasa a formar parte de las exenciones generales del impuesto, tratamiento que no considero adecuado ya que el servicio de suministro de agua potable es un servicio de carácter público e indispensable para la sociedad, y su exención atiende al tipo de servicio. No al sujeto que lo preste, por lo que no debería existir esta diferencia de exención.

También tenemos que la edición y venta de libros, periódicos y revistas, mediante criterio administrativo ha sido



sometida desde el inicio de la ley al tratamiento de tasa cero, mientras que los servicios de enseñanza prestados por particulares se encuentran integrados a las exenciones generales, volviendo a hacer esa diferenciación del servicio prestado por un particular al de una entidad gubernamental; ahora bien, si lo analizamos tomando como base de criterio, el aspecto cultural, considero más importante promover y apoyar el crecimiento de escuelas (particulares o privadas) para que la mayoría de los ciudadanos tengan acceso a la enseñanza, mediante el tratamiento especial de tasa cero, a que la mayoría tenga oportunidad de comprar un libro, periódico o revista que no va a poder ni leer, si no tiene la facilidad para acudir a una escuela y aprender a hacerlo.

Y por otro lado, tampoco consideramos adecuado que este tipo de irregularidades que se han presentado desde el inicio de la ley, ya que el tratamiento de tasa cero a la industria editorial se ha venido regulando desde entonces mediante criterios administrativos, no sea regularizada mediante su inclusión en la ley, que sería lo procedente.

Con estos dos casos, nos podemos dar cuenta que no existe uniformidad como decíamos antes para aplicar la tasa cero y las exenciones generales, provocando con este tipo de medidas dar soluciones inmediatas a los problemas y provocar a su vez otros problemas que se presentan a largo plazo, ya

que este tipo de irregularidades aleja cada vez más al Im-  
puesto al Valor Agregado de sus patrones iniciales por los -  
que se consideraba un impuesto con ventajas superiores al -  
Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ahora bien, en lo que se refiere a la inclusión o no  
de determinados actos o actividades en el gravamen, se pre--  
senta el mismo problema ya que existen algunas discriminacion  
es en el objeto que no tienen justificación como es el caso  
de: porque se encuentran gravados los servicios profesiona-  
les independientes mientras que aquellos servicios prestados  
de manera subordinada quedan fuera del gravamen, tomando en  
cuenta que la Ley del Impuesto sobre la Renta comprende suje-  
tos al pago de dicho impuesto tanto a unos como a otros, de-  
berían gozar del mismo tratamiento, ya fuera que quedarán in-  
cluidos o no en este gravamen los dos tipos de servicios.

En forma similar, se presenta el caso de los intere-  
ses derivados de operaciones con instituciones bancarias que  
se encuentran exentas mientras que los intereses derivados -  
de operaciones efectuadas con particulares se encuentran gra-  
vadas a la tasa general del 15%.

Tenemos también que en el caso del sueldo se encuen-  
tra exentas la enajenación del mismo mientras que su uso o -  
goce temporal se sujeta al gravamen con la tasa general, -

tomando en consideración que inicialmente tanto la venta como la renta del suelo estaban sometidas al mismo tratamiento, se encontraban exentas, creemos que sigue presentándose una falta de uniformidad respecto a la inclusión de ciertos actos o actividades en las exenciones generales, así como en las exenciones totales llamadas tasa cero.

El sistema de acreditamiento al ser autodeterminable, deja la puerta abierta para que los contribuyentes no sólo manipulen mes con mes el impuesto causado por sus operaciones, logrando un financiamiento a costa del Fisco, ya que al término del ejercicio pueden ajustarlo, sin sanción alguna, sino también para que en un momento dado soliciten la devolución de cantidades que no correspondan. En el caso de devoluciones las entidades federativas se fijan como plazo máximo, cuatro meses, por lo que la única forma de descubrir las irregularidades sería a través de la fiscalización, para lo cual las entidades cuentan con escasos recursos, por los que las consecuencias recaudatorias pueden llegar a ser significativas.

En lo referente a la reforma del Impuesto al Valor Agregado consistente en la inclusión del impuesto en el precio en la última etapa de comercialización, cabe mencionar que dicha reforma es contraria a la filosofía original del impuesto comentado, la cual señala como una de sus características principales que favorecen dicho impuesto la separación

del impuesto en el precio de los bienes y servicios, con objeto no sólo de obligar al contribuyente al entero del mismo - sino de enterar al consumidor de la cantidad que por concepto de impuesto debe pagar por los bienes y servicios que consume y usa, respectivamente y así poder tomar una decisión sobre la forma de gastar su ingreso.

Ha sido de tal manera desatinada la reforma, que a pesar de que su publicación se realizó desde diciembre de 1984 para entrar en vigor el 1o. de agosto de 1985, esto último ha sido pospuesto disfrazadamente, hasta el 31 de diciembre de 1985, con riesgo de suspenderse debido a la fuerte oposición de los diversos sectores de la economía. Esta oposición se debe principalmente al temor de que el incremento de precios, por efecto de la crisis, se atribuya exclusivamente a los sectores del comercio y el Fisco deje de cargar con la parte que le corresponde.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público argumentó ante el Congreso en favor de la medida que: -La regla general relativa al traslado del impuesto por separado del precio, ha generado innumerables casos en que sin proceder se cobra el impuesto al valor agregado y que proliferen prácticas comerciales inconvenientes de ofrecer artículos sin impuesto al valor agregado, cuando lo que sucede es que está incluido en el precio. De igual manera se señala que se propicia la -

negociación del comprobante y consecuentemente del impuesto al valor agregado, lo que a su vez afecta negativamente el objetivo inicial de un mayor control tanto para efectos del impuesto al valor agregado, como para el impuesto sobre la renta.

Los argumentos señalados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pudieron preverse durante el año de vacatio legis que tuvo el impuesto al valor agregado, ya que son situaciones que ya se daban con la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Por otra parte, el momento por el que atraviesa el país es de tal manera crítico que tal vez por remediar pequeños males se causen mayores problemas.

## CONCLUSIONES

1. De acuerdo con la práctica que se ha dado a través de los años en los diferentes sistemas tributarios se ha comprobado que no existe ningún impuesto aisladamente considerado que sea capaz de redistribuir equitativamente la riqueza, de ahí que surja la necesidad de coordinar diferentes impuestos para lograr una equidad en el sistema impositivo de cualquier país, formándose la división de los impuestos en directos e indirectos.

2. Los impuestos al consumo surgen en la antigüedad de la historia del hombre, con los romanos, presentando diferentes modalidades de acuerdo a las circunstancias de la época. Este tipo de imposición experimentó una gran evolución, ampliando su esfera considerablemente durante los últimos treinta años.

El desarrollo de este tipo de imposición ha logrado su máxima expresión en el impuesto tipo valor agregado, figura jurídica que actualmente forma parte de la mayoría de los sistemas impositivos del mundo.

3. La esencia de un Impuesto al Valor Agregado consiste: en gravar la parte de valor que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de un bien se agrega, -

añade o suma a éste.

4. De los tres tipos de Impuesto al Valor Agregado que existen, el tipo producto bruto y tipo renta no tienen aplicación práctica.

Y el Impuesto al Valor Agregado tipo consumo que considera como materia gravada el valor que se agrega al bien, - con el cual incluye salarios, sueldos, intereses, ganancias, etc., excluyendo el total del costo de los bienes - de capital, es el adoptado por la mayoría de los países, porque además de simplificar la mecánica de operación y - de cálculo del impuesto, evita imposiciones múltiples a - los bienes de capital.

5. Otro aspecto que debemos señalar del Impuesto al Valor - Agregado tipo consumo es la importancia de la factura, ya que la misma incluye un importe que es básico para el venuedor y el adquirente en la mecánica del tributo. El - método para determinar el impuesto provoca que en un momento preciso se genere un "Débito" para el que enajena o presta un servicio y un "Crédito" para el adquirente o - beneficiario del servicio, esto se presenta a través del proceso económico hasta llegar a la etapa minorista, de - ahí la importancia de la factura; sin embargo aquí no - acaban los requisitos, esta factura deberá separar el -

valor del acto gravado, del impuesto que resulta del mismo, esta discriminación provoca un efecto psicológico en el contribuyente adquirente del producto, al saber que el importe que viene discriminado es un crédito y no un costo para él.

También sirve para evitar el efecto en cascada (que presentaba el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles), que consiste en aplicar en cada una de las etapas del circuito económico el impuesto sobre el valor total del acto gravado, incluyendo el impuesto pagado con anterioridad, es decir se va aplicando el pago de un impuesto sobre otro pagado anteriormente.

Este tipo de impuesto es cubierto en su totalidad por los consumidores finales.

Algunos países han optado por incluir el impuesto en el precio únicamente en las facturas del consumidor final, ya que tiene que ser pagado por el mismo, le sea trasladado expresamente o no; esta medida depende en gran parte de las políticas tributarias de cada país, que de acuerdo al grado de desarrollo que tengan y los avances fiscales determinarán que política tributaria aplicarán respecto a este tipo de imposición; en general se recomienda el traslado expreso del impuesto al consumo final y en el -



caso específico de México consideramos que no es conveniente aplicar esta opción, ya que en estos momentos de crisis económica sólo se prestará a fomentar el proceso inflacionario por el que estamos pasando, ya que nuestro país aún no se encuentra desarrollado en materia fiscal por no tener el ciudadano una real conciencia y educación fiscal respecto a su sistema tributario.

6. Otro aspecto importante es el papel que juega el Impuesto al Valor Agregado tipo consumo en el comercio internacional.

Los bienes que entran en la corriente del comercio internacional, pueden gravarse en el país de donde proceden y se le denomina principio de origen; o por el contrario pueden soportar el impuesto del país consumidor, conocido como principio de destino; este principio se ha utilizado para la imposición indirecta, ya que estos impuestos que se repercuten en los precios, provocan distorsiones en la competencia internacional.

La razón fundamental que orilló a la comunidad económica europea (CEE) a elegir el impuesto tipo valor agregado como modelo comunitario fue la preocupación de los ajustes fiscales en frontera, inciertos siempre que se trataba de compensar impuestos en cascada, tipo de imposición

que aplicaban todos los países de la CEE y buscando un impuesto que le permitiera determinar la carga impositiva en cualquier etapa del proceso de producción y distribución de un bien, encuentra que el impuesto tipo valor agregado es el que más se acerca a sus propósitos, motivo por el cual lo adopta como sistema de imposición, posteriormente fue formando parte de otros sistemas tributarios tanto de latinoamérica como de otros países del mundo.

7. En México, existían múltiples razones de orden económico y fiscal para substituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado tipo consumo. Este tipo de impuesto a las ventas que estuvo en vigor hasta el año de 1979, no era adecuado, debido, principalmente a su efecto en cascada y por consiguiente poca neutralidad en el comercio internacional, así como su dificultad para administrarlo debido a su estructura de múltiples tasas.
  8. La implantación del Impuesto al Valor Agregado tipo consumo en México, en un principio fue de tal manera incompleta que las autoridades fiscales se encontraron pronto emitiendo criterios respecto a múltiples situaciones no previstas en la ley, o cuya interpretación era obscura.
- A pesar de que a través del reglamento y criterios adminis

trativos se han ido resolviendo algunas de las dudas planteadas a raíz de la implantación del Impuesto al Valor Agregado, todavía existen situaciones que admiten la crítica fundada.

9. La base del impuesto incluye conceptos que no son del todo aceptables, tales como otros impuestos, un ejemplo es el caso de un producto importado, el Impuesto al Valor Agregado se aplica sobre una base que incluye además de otros conceptos, el Impuesto de Importación.

Además de la doble causación que consiste en gravar un impuesto sobre otro impuesto, como sucede cuando se grava un mismo producto con el Impuesto al Valor Agregado y con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, como por ejemplo: la cerveza.

10. En el Impuesto al Valor Agregado es importante aplicar el menor número de tasas para facilitar su aplicación y administración y gozar realmente de sus ventajas, sin embargo, actualmente existen cuatro tasas diferenciales que se han ido incrementando sin un criterio uniforme en su aplicación, provocando inequidad y dificultad en su aplicación.
11. Respecto a las exoneraciones se utilizan en un impuesto como el Impuesto al Valor Agregado para contrarrestar el efecto regresivo del mismo, pero se deben tratar como

tasa cero o bien tener el mínimo número de exenciones para no anular los efectos de la exención en sí misma.

Sin embargo, en México no sucede así, ya que las circunstancias económicas y políticas fundamentalmente han provocado muchas exenciones y cuando se les da carácter de tasa cero se discrimina en favor de ciertos bienes y servicios y en contra de otros similares, aumentando aún más las desventajas de las exoneraciones.

12. Por último, tenemos que la escasa experiencia y los pocos recursos con que cuentan las entidades federativas, que son las que administran este impuesto, las hacen vulnerables las simulaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFIA

- ALVAREZ RENDUELES, JOSE RAMON.- Valoración Actual de la Imposición sobre el Consumo.- Estudios del Instituto de Desarrollo Económico, Madrid, 1971.
- BARRIOS TORREBLANCA, ROSA M.- Impuesto al Valor Agregado, Generalidades, UNAM, Facultad de Contaduría y Administración - México 1980.
- CANGA ARGUELLES, J., Diccionario de Hacienda, Reedición del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1968.
- COSCIANI, CESARE.- El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1969.
- C. S. SHOUP.- Public Finance, Aldine Chicago, 1969.
- COSTA, CEFERINO.- Manual del Impuesto al Valor Agregado, Tomos I y II, Editorial Acali, Montevideo, 1978.
- DE JUANO, MANUEL.- Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II, Ediciones Molachino, Rosario-Argentina, 1964.
- DE LA GARZA F., SERGIO.- Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1976.
- DOMINGUEZ OROZCO, JAIME.- Régimen y Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México 1981.
- E.R.A. SELIGMAN.- Studies in Public Finance, Cap. 6, The Sales Mac Millan, Nue York 1965.
- G. SCHMOLDERS, HANBUCH.- Der Finanz-Wissenschaft, Tomo II, Editorial J.C.B. Mohr (paul Siebeck), Tubinga 1956, Traducción en Castellano con el título de Tratado de Finanzas, - Buenos Aires, 1961.
- ILLANES LUIS & CURRI FRANCISCO.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los Países de América, Fundacao Getulio Vargas, Escola Interamericana de Administração Publica, Rio de Janeiro 1978.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Año X, Número 30, Septiembre-Diciembre - UNAM, México 1977.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Legislación y Jurisprudencia, Año 8, Vol. 8, Mayo-Agosto, UNAM, México 1979.

J. A. SCHUMPHER.- History of Economic Analysis, Oxford University Press, Nueva York 1965.

KALDOR, NICHOLAS.- Impuesto al Gasto, Fondo de Cultura Económica, México 1963.

LOPEZ LEAL, HECTOR, Tesis: El Impuesto al Valor Agregado en México, UNAM, Facultad de Economía, México 1978.

MARTINEZ SOBRAL, ENRIQUE.- Elementos de Hacienda Pública, Ediciones Botas, México 1939.

MATTIELO CANALES, ANGEL ANTONIO.- El Impuesto al Valor Agregado en México y sus Perspectivas, Editorial IEESA, México 1979.

MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO, Primera y Segunda parte, España 1977.

MORSELLI, MANUEL.- Compendio de Ciencia de las Finanzas, Buenos Aires 1947.

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO.- XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero especialmente dedicada al Impuesto sobre el Valor Añadido, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1969.

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO, XV Semana de Estudios de Derecho Financiero, - Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1967.

OAKLAND, W. H.- The Theory of the Value Added Tax: a Comparison of tax bases national tax journal, Junio 1967.

SANTILLAN TISCARENO, EDUARDO.- Exenciones y Estimulos sobre el Impuesto al Valor Agregado, Editores Mexicanos Asociados, S. A. México 1980.

SECRETARIA EJECUTIVA DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (CIAT).- Primeras Jornadas sobre Administración Tributaria, Buenos Aires 1974.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Administración General de Impuestos al Ingreso.- Investigación Fiscal No. 36, Diciembre 1968. México.

- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Administración General de Impuestos al Ingreso.- Investigación Fiscal, Suplemento Mayo 1969. México.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Administración General de Impuestos al Ingreso.- Investigación Fiscal No. 42 Junio de 1969. México.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Administración General de Impuestos al Ingreso.- Investigación Fiscal No. 56 Agosto de 1970. México.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Administración General de Impuestos al Ingreso.- Investigación Fiscal No. 5. Mayo de 1966, México.
- SULLIVAN C.K.- The Tax on Value Added, Columbia University Press Chapter 5. Nueva York. 1966
- TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO.- Revista de Enero-Abril - 1979, Año III, Número 6. México.

#### LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- Código Fiscal de la Federación 1983, 1984 y 1985.
- El Extranjero ante el Sistema Impositivo Mexicano
- Ley de Coordinación Fiscal 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 y 1985.
- Ley del Impuesto sobre la Renta 1985.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 y 1985.
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 y 1985.



---

*IMPRESO EN MEXICO – PRINTED IN MEXICO*  
**TESISCENTRO**

**San Borja No. 1003, esq. Heriberto Frías, Col. del Valle**

**559 - 32 - 26**

**559 - 73 - 53**