

# Universidad Autónoma de Nuevo León

FACULTAD DE ECONOMIA



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
"CONSIDERACIONES TEORICAS, PRACTICAS Y ALGUNAS  
IMPLICACIONES PARA EL CASO DE MEXICO"

## TESIS

QUE PRESENTA

*Alberto Esquivel Vial*

EN OPCION AL TITULO DE  
LICENCIADO EN ECONOMIA

MONTERREY, N. L.

DICIEMBRE DE 1971



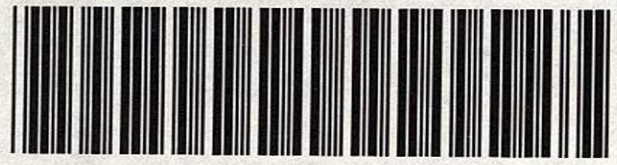
T

KJ1023

.M6

E8

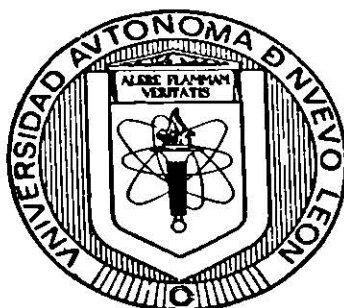
C.1



1080064090

# Universidad Autónoma de Nuevo León

FACULTAD DE ECONOMIA



IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
"CONSIDERACIONES TEORICAS, PRACTICAS Y ALGUNAS  
IMPLICACIONES PARA EL CASO DE MEXICO"

## TESIS

QUE PRESENTA

*Alberto Esquivel Vial*

EN OPCION AL TITULO DE  
LICENCIADO EN ECONOMIA

MONTERREY, N. L.

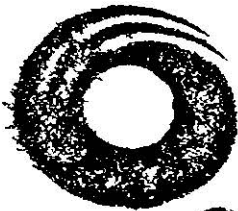
DICIEMBRE DE 1971



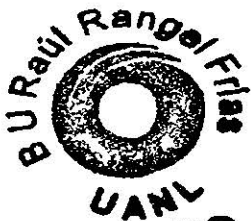
T  
KS 1023

• M C

E 8



Biblioteca Central  
Magna Solidaridad  
F. tesis



UANL  
FONDO  
TESIS LICENCIATURA

A mis Padres:  
Alvaro Esquivel Castro

y

Acacia Vial de Esquivel

Por su esfuerzo y dedicación al  
llevarme a culminar mis estudios  
profesionales



*A mi hermano Joaquín*

*A mis Maestros*

*A mis compañeros*

*A mis amigos*

## RECONOCIMIENTOS

Es fundamental señalar, que la integración de la presente Tesis fué factible, gracias a la colaboración desinteresada de algunas personas a quienes deseo patentizar mi agradecimiento por su valiosa ayuda.

Con lo anterior, quiero referirme al Sr. Lic. Ernesto Bolaños L., Asesor de mi Tesis, al Sr. Lic. Leoncio Durandeanu y al Sr. Lic. Eduardo L. Suárez, todos ellos integrantes del Jurado.

Asimismo, deseo mencionar al Sr. Lic. Carlos Sierra, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y al Lic. Everardo Elizondo A., Catedrático de la Facultad de Economía.

Desde luego, es evidente, que el responsable primero y último del presente trabajo, es su propio autor.

A.E.V.



## I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I: IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES	
A.- <u>Características generales del IIM</u>	4
1.- Del objeto y del sujeto	4
2.- De la Base	5
3.- De la Tasa	5
4.- Del Pago	6
5.- De las exenciones	6
6.- De las exportaciones e importaciones	7
B.- <u>Efectos económicos del IIM</u>	
1.- Sobre los precios	7
2.- De la Coordinación con los Estados	8
3.- Sobre la Regresividad	8
4.- Sobre las exportaciones e importa -- ciones	9
5.- Sobre la Evasión y la Recaudación	10
CAPITULO II: TEORIA Y EXPERIENCIAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	11
A.- <u>Teoría de la Imposición a las Ventas</u>	12
1.- Generalidades	12
2.- Análisis comparativo	13
a).- Nivel General de Precios	13
b).- Estructura de precios relativos	13
c).- Tratamiento de exportaciones e importaciones	13

B.- <u>Conceptos Teóricos del IVA</u>	22
1.- Definición	22
2.- Métodos de cómputo de la base Gravable	24
C.- <u>Experiencias del IVA</u>	29
1.- Generalidades	30
2.- Del Objeto y del Sujeto	30
3.- De la Base	31
4.- De la Tasa	31
5.- De las Exenciones	32
6.- De las Exportaciones e Importaciones	33
7.- Del Impuesto al que Sustituyen	33
8.- Del tipo de Impuesto	33
 CAPITULO III: EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO	 35
A.- <u>Características Generales del IVA en México</u>	35
1.- Del Objeto y del Sujeto	35
2.- De la Base	37
3.- De la Tasa	37
4.- Del Pago	38
5.- De las Exenciones	40
6.- De las Exportaciones e Importaciones	41
B.- <u>Efectos Económicos del IVA en México</u>	41
1.- Sobre los Precios	41
2.- De la Coordinación con los Estados	45
3.- Sobre la Regresividad	46



	Página
4.- Sobre las Exportaciones e <u>Importaciones</u>	46
5.- Sobre la Recaudación y Evasión	47
6.- Sobre el Costo Administrativo	47
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	49
A P E N D I C E "A": DESARROLLO DE FORMULAS	52
A P E N D I C E "B": PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS	61
B I B L I O G R A F I A	89

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

El desarrollo económico de un país como el nuestro depende en gran medida de la actividad del sector Gobierno y - para realizar tal actividad se sirve de los ingresos que en su mayor parte provienen de las fuentes impositivas.

La política fiscal juega pues un papel relevante para el desenvolvimiento económico, y en la medida en que positivamente evolucione la primera, se modificará en el mismo sentido lo segundo.

Dentro del régimen tributario se hallan comprendidos dos grandes grupos; uno de ellos es el de impuestos directos, - donde su máximo exponente en el caso de México ( y de la mayoría, sino de todos los países) es el Impuesto Sobre la Renta - (ISR), el cual representa el mayor abastecedor de recursos monetarios; el otro grupo es el de impuestos indirectos, donde - su principal exponente en México lo es el impuesto general sobre las ventas, mejor conocido como Impuesto sobre Ingresos -- Mercantiles (IIM), y que sigue al ISR en lo que a fuente de -- ingresos se refiere.

Debido a que el IIM adolece de algunas fallas, la - Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H. y C.P.) ha efectuado desde 1966, algunos estudios tendientes a sustituir tal impuesto 1/ por otro que sea capaz de cubrir los defectos del primero.

1/ El nuevo impuesto cubrirá además algunas disposiciones de la Ley General del Timbre. C.P. José Merino Mañón, La Imposición al Valor agregado en México; Análisis de un Proyecto, Comercio-Exterior, abril de 1969, p.279 .

Los estudios del nuevo impuesto fueron interrumpidos con el cambio de régimen de Diciembre de 1970, pero han sido reanudados por considerarse de fundamental relevancia. 2/

Es de interés mencionar en esta parte, que la sustitución de un impuesto por otro, traerá efectos para variables tales como el nivel general de precios, la estructura de precios relativos, sistemas administrativos, inversiones, coordinación fiscal, exportaciones e importaciones; las anteriores variables son del interés de los estudiosos del campo de la -- Ciencia Económica y de las Finanzas Públicas.

El presente estudio, pretende servir de pauta teórica a la implementación del Impuesto al Valor Agregado, que en el caso mexicano es conocido como Impuesto Federal sobre Egresos, el cual deberá sustituir al IIM.

Inmediatamente posterior a esta Introducción, en el Capítulo I se describirán las características generales que -- integran el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, haciendo además mención de los defectos de que adolece y que serán solventados por el Impuesto Federal sobre Egresos.

En el Capítulo II, haré un análisis teórico del Impuesto al Valor Agregado y un análisis comparativo de los casos de Alemania, Francia y Japón.

2/ Información obtenida del Lic. Carlos Sierra, encargado del Departamento de Prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el Capítulo III se analizará lo que el Impuesto-Federal sobre Egresos representará para México, una vez que -- sustituya al IIm; tal análisis se hará en base al proyecto elaborado por al S.H. y C.P. 3/

Finalmente, en el Capítulo IV, mencionaré las indicaciones respecto a conclusiones y recomendaciones.

3/ S.H. y C.P. Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, Investigación Fiscal, Núm 47, noviembre de 1969, pp 89-103



## CAPITULO I

### IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (IIM) entró en vigor el 29 de diciembre de 1947, sustituyendo a los impuestos que gravaban a la industria y al comercio dentro de la Ley General del Timbre; posteriormente, el 31 de diciembre de 1951, el IIM tuvo algunas reformas con las cuales ha estado funcionando hasta la fecha, exceptuando la modificación a últimas fechas realizada y que es la referente a los bienes suntuarios o de consumo no necesario.

Como ya mencionara en la Introducción, el IIM es lo que en la práctica 4/ se conoce como un impuesto general sobre las ventas y por lo tanto indirecto, ya que su incidencia no coincide con su impacto.

#### A.- Características generales del IIM:- 5/

##### 1.- Del Objeto y del Sujeto:

La Ley grava los ingresos de carácter mercantil que se obtengan principalmente por (art.10.)

- I.- Enajenación de bienes,
- II.- Arrendamiento de bienes,
- III.- Prestación de servicios,

4/ Teóricamente, un impuesto general sobre las ventas debería gravar a la totalidad de los bienes, pero en la práctica -- siempre se hacen excepciones.

5/ Las características provienen del texto de la Ley Federal de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, Editorial Porrúa, - México, 1971.

- IV. Comisiones y mediaciones mercantiles,
- V. Ventas con reserva de dominio.

Lo anterior constituye el objeto del impuesto, mientras que el sujeto es la persona física o moral que habitualmente obtiene ingreso por los conceptos expresados en el párrafo anterior ( Art. 100. ).

### 2.- De la Base:

Se haya constituida por las percepciones en efectivo, en bienes, en servicios, en valores y títulos de crédito y a crédito en libros, que se obtengan como resultado de las operaciones gravadas, en el momento en que se efectúan, incluyendo intereses o cualquier otra prestación que las aumente (Arts. - 20. y 30. ).

### 3.- De la Tasa:

El impuesto es de carácter federal, y su tasa es de 1.8%; sin embargo, los Estados pueden coordinarse con la Federación, en cuyo caso ésta gravará a una tasa de 3%, la cual se reparte en 1.8% para la propia Federación y 1.2% para el Estado, claro está, de las operaciones realizadas en su territorio. Los Estados que no estén coordinados podrán establecer impuestos con tasas libres y sobre la base que la Federación ya ha gravado, posibilidad de que carecen los Estados coordinados.

Para algunos casos específicos se aplicará una tasa

especial del 10% y que es comúnmente conocido como "Impuesto - sobre artículos de lujo"; tal tasa especial entró en vigor el presente año, y aunque actualmente se aplica en todo el proceso productivo y distributivo, existe ya el proyecto de aplicar lo solo a nivel de productor. Los Estados coordinados percibirán el 40% de los que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa especial (Arts. 14o. y 15o. ).

#### 4.- Del Pago:

Los causantes tienen la obligación de empadronarse en la oficina recaudadora de su jurisdicción y presentar sus declaraciones del primero al 20 de cada mes y realizar a la vez el pago total del impuesto y otros recargos, si es que los hay ( Arts. 38o. y 41o. )

#### 5.- De las Exenciones:

Pueden ser clasificadas en dos grupos:

a) Las que abarcan todas las etapas del proceso productivo y distributivo hasta llegar al consumidor final, ejemplo, maíz, frijol, etc. ( en general artículos de consumo necesario).

b) Las que solo se aplican a algunas etapas del proceso, como en algunos artículos en su producción, explotación o venta de primera mano, siempre que estén gravados por otros impuestos federales y que no sufran ninguna modificación posterior a la aplicación de tales impuestos ( Art. 18o.)

## 6.- De las Exportaciones e Importaciones:

Por acuerdo de la Federación (publicado en el Diario Oficial del 27 de septiembre de 1961), las exportaciones recibirán subsidio por el total del impuesto de productos importados, que no se fabriquen en el país y que integren a lo sumo - el 20% del costo directo de los artículos de exportación; además las exportaciones se hayan exentas de la cuota federal del 1.8% del IIM.

Las importaciones reciben el impacto de la tasa al entrar a territorio nacional y solo en las etapas por las cuales pasen dentro del mismo.

### B.- Efectos Económicos del IIM.

#### 1.- Sobre los Precios:

El IIM por su naturaleza y funcionamiento tiene las características de un impuesto sobre las ventas del tipo de -- etapa múltiple y sobre el valor total de la transacción, 6/ lo cual produce un efecto de piramidación en el precio de los artículos o bien de las transacciones que grava; el consumidor final paga el costo del artículo y además el gravamen que se ha ido acumulando en cada transacción, lo cual conduce a un -- precio elevado.

Debido a lo anterior, las empresas que pueden integrarse verticalmente, es decir, autoabastecerse en sus insumos,

6/ Una comparación de los diferentes tipos de impuestos a las ventas será presentada en la parte primera del Capítulo II.



ya no padecen el gravamen en cascada puesto que eluden transacciones y evitan el impuesto en tales etapas (integradas) y se colocan en posición ventajosa por sobre las empresas que no -- llevan a cabo tal integración vertical y que por lo tanto piramidán sus precios. El efecto de piramidación es evitado con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

## 2.- De la coordinación con los Estados:

Aunque actualmente la mayoría de los Estados están coordinados con la Federación, no lo están en su totalidad, y ello posiblemente debido a que se limita la participación a -- una tasa de 1.2% a los Estados y a que se impide la concurrencia de estos últimos a la misma fuente impositiva ya utilizada por la Federación.

La aplicación del IVA puede agravar o solucionar tal .. situación, pero ello se verá más adelante.

## 3.- Sobre la Regresividad:

Dado el supuesto de que el consumo representa una -- proporción decreciente del ingreso, el IIm distribuye regresivamente su carga fiscal al recaer indiscriminadamente sobre -- las operaciones comerciales (debido a las exenciones, tal regresividad es aminorada); la piramidación agrava la regresividad cuando afecta a bienes que siendo básicos no están considerados exentos. La utilización de tasas diferenciales es otro -- factor que pretende disminuir la regresividad.

Como la aplicación del IVA evita la piramidación, - la regresividad es reducida aún más.

#### 4.- Sobre las Exportaciones e Importaciones;

Debido al efecto piramidal o de cascada del IIm y a su repercusión en los precios de bienes y servicios, los exportadores nacionales se encuentran (en principio) en desventaja frente a los competidores extranjeros; por un lado, las exenciones y subsidios que reciben los exportadores no son suficientes para incentivarlos ya que no compensan en la medida justa los impuestos pagados en etapas anteriores a la exportación; un -- mismo tipo de producto pasa por diferente número de etapas, según esté integrado verticalmente cada productor, y así unos -- resultarán más compensados que otros, pero es difícil medir -- justamente tal compensación; por otro lado, las importaciones de bienes de consumo final solo reciben el impacto de la tasa en una etapa, que es la transacción entre vendedor ( importa-dor) y consumidor final y no recibe el impacto de la tasa en etapas anteriores ( productor y mayorista) , y además, los llamados " ajustes compensatorios de frontera" que pretenden igualar la carga fiscal de los productos importados con los productos de fabricación nacional, resultan una burda medida y por -- lo tanto, no permiten saber con certeza que tal igualación es efectivamente llevada a cabo.

La situación mencionada es solucionada con la aplicación del IVA, con lo cual además puede utilizarse como ins--

trumento para la integración de un mercado común . 7/

#### 5.- Sobre la Evasión y Recaudación:

Después del Impuesto Sobre la Renta, el IIM es el gravamen que más ingresos proporciona al fisco, de lo cual deriva la importancia de cerrar los canales de evasión, máxime si tal evasión representa más del 50%, 8/ en lo que respecta a su recaudación; el número de causantes es elevado, pues actualmente es de más de 1.5% millones 9/, de ellos y es difícil su control, de acuerdo con el aparato administrativo actual y a los métodos empleados.

Este aspecto, es uno de los más utilizados para argumentar la necesaria introducción del IVA.

Finalizando, puede decirse que el IIM, probablemente en un tiempo fue necesario y quizá el más conveniente, pero adolece de defectos como lo es la problemática creada por las modificaciones surgidas en los procesos productivos y distributivos del mercado nacional y lo es la dificultad de continuar con el desenvolvimiento del comercio internacional; tales defectos serían resueltos con la aplicación eficiente del IVA.

7/ Un ejemplo de lo anterior es el Mercomún Europeo, donde se plantea que en 1972 sus integrantes tengan el IVA, para lograr eficazmente sus objetivos.

8/ Lic. Carlos Sierra, Idem.

9/ Idem.

## CAPITULO II

### TEORIA Y EXPERIENCIAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El presente capítulo será dividido en tres partes; en la primera de ellas se hará un análisis comparativo teórico de los diferentes impuestos a las ventas, fundamentalmente en base a los efectos sobre el nivel general de precios, la estructura de precios relativos y el tratamiento a las exportaciones e importaciones; en la segunda parte se detallarán algunos conceptos acerca del impuesto al valor agregado, específicamente sus diferentes versiones, y sus métodos de cómputo de la base gravable con sus variantes.

En su conjunto, las dos primeras partes sirven de pauta teórica para mostrar las características generales y los efectos que hacen recomendable la utilización del IVA.

La tercera parte, se refiere a la aplicación del IVA en diferentes países; ellos son Japón, donde el impuesto que nos ocupa quedó en mero proyecto, y Francia y Alemania donde el impuesto es ya utilizado en la práctica; el motivo de tratar estos tres países, radica fundamentalmente, en que son considerados, dentro de las Finanzas Públicas, como modelos de explicación práctica del IVA; aunque es difícil, sino imposible, extrapolar las experiencias de uno a otro país, dadas las diferentes estructuras sociales, políticas, económicas y culturales, tales experiencias deben ser tomadas en cuenta para evitar incurrir en errores; al menos así se pretende en México, al elaborar su proyecto de ley, en base a la experiencia de Alemania en la aplicación del IVA.



A.- Teoría de la Imposición a las Ventas.

1.- Generalidades.

Los impuestos a las ventas pueden clasificarse de la manera siguiente:

a). Etapa múltiple

- i) Sobre el Valor Total
- ii) Sobre el Valor Agregado

b). Etapa única.

El impuesto a las ventas de etapa múltiple es aquel que grava todas y cada una de las etapas del proceso de producción y distribución, mientras que el de etapa única es aquel que recae sobre cualquiera, pero solo una etapa del proceso.

Los anteriores tipos de impuestos a las ventas, se conceptúan para propósitos comparativos, como impuestos al valor de los productos que elevan los precios en el monto de los impuestos, 10/ es decir que el precio de venta final incluye el impuesto y por lo tanto incide en el consumidor final.

Con respecto al impuesto de etapa múltiple, la diferencia entre un impuesto de etapa múltiple al valor total y -- uno de etapa múltiple al valor agregado consiste en que la base del primero es el valor total, cada vez que la mercancía o servicio gravable cambie de posesionario, mientras que la base

10/ Clara K Sullivan, The Tax on Value Added, Columbia University Press, New York, 1965, p.6

gravable del segundo es sólo el valor que es aumentado por cada poseionario o intermediario.

Como ejemplos prácticos de los antedichos impuestos generales a las ventas podemos citar a Bolivia, México, Chile, Perú, Colombia, países que utilizan el gravamen de etapa múltiple sobre el valor total; Brasil y Uruguay aplican el gravamen de etapa múltiple sobre el valor agregado; y Argentina y Ecuador utiliza el impuesto sobre etapa única. 11/

## 2.- Análisis Comparativo.

Para hacer una comparación de los impuestos generales a las ventas en cuanto a:

- a) Nivel general de precios;
  - b) Estructura de precios relativos;
  - c) Tratamiento de exportaciones e importaciones;
- y bajo el supuesto de que el monto de recaudación se mantiene constante, tenemos lo siguiente: 12/

$P(tp)$  = precio al consumidor final con impuesto de etapa única a nivel de productor.

$P(tw)$  = precio al consumidor final con impuesto de etapa única a nivel de mayorista.

$P(tr)$  = precio al consumidor final con impuesto de etapa única a nivel de minorista.

11/ Tulio Raúl Rosembuj, El Impuesto sobre el Valor Agregado en el Proceso de Integración Latinoamericana, Comercio Exterior Nov. de 1970, p.938

12/ Este análisis es obtenido de Leif Johansen, Public Economics, North Holland Publishing Company, 1968, pp262-272.

- $P(tc)$  = precio al consumidor final con impuesto de-etapa múltiple a nivel de valor total.
- $P(tv)$  = precio al consumidor final con impuesto de-etapa múltiple a nivel de valor agregado.
- $b'$  = costo marginal y precio de venta (sin impuesto) del productor.
- $tp$  = tasa impositiva a nivel de productor.
- $tw$  = tasa impositiva a nivel de mayorista.
- $tr$  = tasa impositiva a nivel de minorista.
- $tc$  = tasa impositiva a nivel de valor total
- $tv$  = tasa impositiva a nivel de valor agregado.
- $aw$  = margen que sobre el precio de adquisición - impone el mayorista.
- $ar$  = margen que sobre el precio de adquisición - impone el minorista.

Existe además el supuesto de que el proceso productivo y distribuitivo comprende tres etapas para llegar al consumidor final y que son: productor, mayorista y minorista, cabe a-ñadir, que el margen de utilidad del productor está ya dentro-del costo marginal ( $b'$ )

Así pues, tenemos lo siguiente: 13/

$$P (tp) = b' (1 + tp) (1 + aw) (1 + ar) .$$

$$P (tw) = b' (1 + aw) (1 + tw) (1 + ar) .$$

$$P (tr) = b' (1 + aw) (1 + ar) (1 + tr) .$$

$$P (tc) = b' (1 + aw) (1 + ar) (1 + tc)^3 .$$

$$P (tv) = b' (1 + tv) (1 + aw (1+tv) (1 + ar(1+tv) ) .$$

Ahora, suponiendo que la recaudación se mantiene -- constante, para comparar los tres impuestos de etapa única, don de tales recaudaciones son respectivamente:

$$R_p = b' tpX,$$

$$R_w = b' (1+aw) twX,$$

$$R_r = b' (1+aw)(1+ar) trX.$$

(x = # de unidades producidas; además se supone que la demanda no se altera como consecuencia del impuesto), tenemos que  $tp, tw, tr$  de lo cual se sigue que :  $P (tp) > P (tw) > P (tr)$ , ya que las diferencias entre los precios son solo por las tasas impositivas.

La razón de la divergencia de precios, es que las utilidades dependen del precio de costo multiplicado por una fracción constante, utilidades que se aumentan al aumentar los precios que incluyen los impuestos; es decir, hay cierta piramidación al aplicar el impuesto a una etapa anterior al nivel del minorista.

13/ La forma en que las fórmulas fueron obtenidas será presentada en el Apéndice "A"



La recaudación con un impuesto de etapa múltiple al valor total, que es;

$$Rc = b'tc ( 1 + (1+aw)(1+tc) + (1+aw) (1+ar) (1+tc^2) )X.$$

si es igualada con la recaudación de un impuesto de etapa única a nivel de minorista, resultará que 14/ el nivel de precios - será mayor con el impuesto plurifásico que con el monofásico, a los cuales nos referimos.

El hecho de que  $P(tc)$  sea mayor que  $P(tr)$  es debido al proceso de piramidación ya que el impuesto aplicado en las primeras etapas es incluido en la base en la cual es utilizado el margen de utilidad de las subsecuentes etapas, etapas que a su vez siguen siendo base gravable del impuesto plurifásico al valor total.

Dada la misma recaudación, y sin conocer la cifra aritmética correspondiente a las tasas impositivas y a los márgenes de utilidad, resulta imposible determinar con el análisis precedente, en qué sentido quedará finalmente la divergencia del nivel de precios de un impuesto plurifásico al valor total comparándolo con un impuesto monofásico o de etapa única a nivel de mayorista.

Por lo que respecta a la comparación entre un impuesto plurifásico al valor total, con un impuesto monofásico a nivel de productor, el nivel general de precios resulta mayor en este último, dada la misma recaudación, ya que resulta una tasa mucho mayor que se eleva con los márgenes de utilidad.

Hay que aclarar, que en todo este análisis estamos suponiendo que los márgenes de utilidad y las tasas impositivas son de magnitud positiva.

La recaudación para un impuesto plurifásico sobre el valor agregado será:  $Rv = b'tv(1 + (1+tv)aw)(1 + (1+tv)ar) X$ , e igualándola con un impuesto monofásico a nivel de minorista resultará que  $tr > tv$ , y de aquí se sigue que  $P(tv)$  es mayor que  $P(tr)$ , debido a que en el proceso de ventas los márgenes de utilidad incluyen la parte del impuesto al valor agregado que ha sido aplicado en etapas precedentes.

Es fundamental agregar, que existe otro tratamiento según el cual, a igual recaudación resultará igual el nivel de precios con un impuesto monofásico a nivel de minorista -- que con un impuesto plurifásico al valor agregado, y ello es debido a que en tal tratamiento 15/ los márgenes de utilidad no incluyen el monto del impuesto al valor agregado en etapas precedentes; tal análisis será visto más adelante, cuando expliquemos los métodos de recaudación del IVA.

Por lo que respecta a una comparación entre el impuesto plurifásico al valor agregado respectivamente con el impuesto monofásico a nivel de mayorista y con el impuesto monofásico a nivel de productor, el análisis precedente no permite predecir resultados determinantes, hasta no conocer la cifra aritmética de las tasas impositivas y de los márgenes

15/Clara K. Sullivan, Op. Cit., pp. 7-11

de utilidad.<sup>16/</sup>

En lo que se refiere a precios relativos, ellos permanecerán igual bajo cualquier tipo de impuesto monofásico, independientemente del número de etapas, siempre y cuando los márgenes o porcentajes de utilidad de los intermediarios se mantengan constantes.<sup>17/</sup>

Para un impuesto plurifásico al valor total, los precios relativos tendrán modificaciones dependientes del número de etapas del proceso productivo y distributivo<sup>18/</sup> y de la forma en que se va generando el valor por etapas; así pues, como los diferentes bienes pasan por diferente número de etapas, aquellos que pasen por mayor número de etapas y que generen la mayor parte de su valor en las primeras etapas, sufrirán una mayor elevación de precios, que aquellos bienes que pasen por menor número de etapas, y que generen la mayor parte de su valor en las últimas etapas; lo anterior es explicado por el fenómeno de la piramidación.<sup>19/</sup> Claro está que si el número de etapas fuera igual para todos los bienes, los precios relativos permanecerán constantes al aplicar el impuesto.

---

16/ La demostración de esto se presenta en el Apéndice "A".

17/ Idem.

18/ Debe quedar claro que en el análisis de precios relativos ya no existe el supuesto de sólo tres etapas del proceso, puesto que los tales precios relativos los estamos considerando en función del número de etapas.

19/ Apéndice "A".

Por lo que respecta a los precios relativos con el impuesto al valor agregado, ellos se modifican al igual que con el impuesto al valor total, es decir, dependiente del número de etapas de cada bien y de la forma en que se genera su valor, aunque la magnitud del cambio es menor con el impuesto al valor agregado que con el impuesto al valor total; 20/ sin embargo bajo el tratamiento o versión del IVA que alternativamente se mencionó, 21/ los precios relativos se mantienen constantes independiente del número de etapas del proceso, ya que en tal tratamiento, el IVA es equivalente al impuesto monofásico a nivel de minorista, lo cual veremos posteriormente.

Pasando al aspecto del tratamiento de exportaciones e importaciones, hay que mencionar primeramente los principios jurisdiccionales 22/ bajo los cuales puede llevarse a cabo el comercio internacional:

a).- Principio de Destino: Todos los productos de igual destino deberán ser tratados igualmente, independientemente de su lugar de producción; es decir, los productos importados deberán ser tratados similarmente a los productos domésticos.

20/ Debe quedar claro que en todo el análisis de precios relativos se mantiene el supuesto de que los márgenes o porcentajes de utilidad permanecen constantes.

21/ Nos referimos a lo correspondiente a la nota 15/

22/ Clara K. Sullivan, Op. cit., p. 30

b).- Principio de Origen: Todos los productos de igual origen o lugar de producción deberán ser gravados de la misma manera, independientemente de su lugar de uso; es decir, el impuesto se aplica a las exportaciones.

El principio más comúnmente utilizado es el principio de destino.

En el caso de los impuestos monofásicos (dado el -- principio de destino), las importaciones que al llegar al -- país pasen solo por la etapa del minorista, eludirán los tipos de impuestos monofásicos a nivel de productor y de mayorista, y por lo tanto tal tipo de importaciones tendrán trato preferente con respecto a los bienes de producción interna; para que el tratamiento sea similar, es recomendable el impuesto monofásico a nivel de minorista.

Las exportaciones pueden ser subsidiadas por los impuestos monofásicos que han pagado en el país exportador -- para estimular dichas exportaciones; sin embargo, la justa -- medida del monto de impuestos pagados solo es conocida bajo el impuesto monofásico a nivel de minorista, lo cual no sucede con los otros tipos de impuestos monofásicos debido a la piramidación y a la dificultad de determinar todas las eta-- pas por las que pasado cada producto de exportación y por -- ende, el monto exacto de impuestos previamente pagados.



Con el impuesto plurifásico al valor total las importaciones reciben tratamiento diferente que los bienes de producción nacional, ya que estos últimos traen consigo cierto monto de impuestos que se ha piramidado en el precio, mientras que parte de las importaciones vienen exentas de impuestos de su país de origen, y además los impuestos denominados "ajustes compensatorios de frontera" que aplican los países receptores de las importaciones para que ellas reciban similar tratamiento que los bienes domésticos, resultan ser una burda medida para sus propósitos.

Por lo que respecta a las exportaciones, el fisco trata de estimularlas al conceder subvenciones por el impuesto plurifásico al valor total que ha sido pagado en las etapas precedentes a la exportación; sin embargo, tales subvenciones resultan una medida burda para sus propósitos, debido también a la dificultad de determinar exactamente las etapas precedentes a la exportación y de aquí el monto de impuestos previamente pagados. Aquí resulta igual que con los impuestos monofásicos a nivel de productor y mayorista, y con el IVA de la versión Johansen), que la tasa nominal o legalmente estatuida es diferente que la tasa real de gravamen.23/

Con un impuesto plurifásico al valor agregado (versión Johansen), aunque existe cierta piramidación, es más factible determinar con más exactitud el número de etapas del producto de exportación y el monto de impuestos previamente paga-

23/ La ejemplificación de ello será dada en el Apéndice "A".

dos, y con ello estimular tales items; por lo que respecta a las importaciones, si estas no han sido gravadas en su país de origen por un impuesto similar, se requerirá un trato especial para evitar un tratamiento diferente con respecto a los bienes nacionales; tal trato especial no es necesario si las importaciones son gravadas por el mismo IVA en su país de origen.

La otra versión del IVA, es similar al análisis de la versión precedente, con la salvedad de que no hay piramidación. Por tales razones, el IVA es sugerido como coadyuvante a la integración de mercomunes.

A continuación, pasaremos a detallar el funcionamiento del IVA en su otra versión (Sullivan), que es como realmente se lleva a la práctica.

## B.- Conceptos Teóricos del IVA.

### 1.- Definición.

El concepto de valor agregado fue propuesto en 1921 por T.S. Adams; el interés general parte de evitar la "casacada" debido a las etapas, ya que los productos finales difieren en el grado en que son integradas, y el rendimiento crea distorsiones en los precios relativos; el IVA es pues independiente del grado de integración vertical de una industria.

Entre los argumentos favorables al IVA, podemos ci--

tar: 24/

- a).- posición competitiva en los mercados externos,
- b).- efectos favorables en la inversión para el crecimiento económico, y
- c).- transferencia de recursos de empresas ineficientes a las eficientes.

El IVA puede definirse como un impuesto sobre las -- ventas netas (ventas-compras), menos un cargo por depreciación este concepto es conocido como IVA Tipo Ingreso<sup>25/</sup>, y en el -- agregado la base es igual al Ingreso Nacional, si además no -- hay impuestos indirectos ni acumulación de inventarios y si se deduce la depreciación económica.

Un segundo concepto o definición del IVA es el Tipo Consumo donde sólo se deducen las compras en cuenta corriente y de capital y no se permite deducir la depreciación; en el -- agregado la base es igual al gasto de los consumidores si no -- hay impuestos indirectos ni acumulación de inventarios y los -- gastos de gobierno son en bienes de capital.

La tercera definición del IVA es la de Tipo Producto

---

<sup>24/</sup> William H. Oakland, The Theory of the Value Added Tax: IA Comparison of tax Bases, National Tax Journal, Vol. XX, - Núm. 2, Junio de 1967, p. 120.

<sup>25/</sup> Tanto esta definición como las dos siguientes, fueron tomadas de William H. Oakland, Op.Cit., p. 122.

Bruto donde no se deducen ni depreciación ni compras intermedias en cuenta de capital; en el agregado, la base es igual al producto nacional bruto si no hay impuestos indirectos ni acumulación de inventarios.

La diferencia básica radica en la depreciación:

Tipo Ingreso, la depreciación es tanto en activos físicos viejos y nuevos;

Tipo Consumo, la depreciación es solo permitida en los activos físicos nuevos y no en los viejos;

Tipo Producto Bruto, donde ninguna depreciación es permitida.

## 2.- Métodos de Cómputo de la Base Gravable.

La base gravable del IVA, puede obtenerse a través de tres métodos: 26/

a).- Método Aditivo;

b).- Método de Ventas o de Sustracción Directa; y

c).- Método de Crédito o de Sustracción Indirecta.

26 / Walter Missorten, Some Problems in Implanting a Tax on - Value Added.

National Tax Journal, vol. XXI, diciembre de 1968, p.398.

Bajo el método aditivo, la base del gravamen es obtenida por la suma de los pagos a los factores que generan valor en el proceso de la producción.

El método de ventas o de sustracción directa, obtiene la base gravable o valor agregado al restarle a las ventas, las compras efectuadas.

Finalmente, el método de crédito o de sustracción in directa consiste en deducir los impuestos pagados en etapas -- precedentes a los impuestos correspondientes a pagar en la última etapa realizada.

En la página siguiente, se muestra un ejemplo númerico del funcionamiento de los tres métodos; bajo el supuesto -- de que los productos intermedios sean definidos igualmente como lo son en el Cuadro I, los procedimientos coincidirán en cuanto a resultados<sup>27/</sup> aplicándose además la misma tasa. Si las tasas impositivas son diferentes para las etapas, la recaudación será diferente para cada método, como se verá en el Cuadro II -- para los dos métodos de sustracción.

Es importante mencionar el procedimiento denominado -- regla "buffer"<sup>28/</sup> que ha sido propuesto por el Consejo Directivo de la Comunidad Económica Europea y que se aplica en combinación con el método de crédito del IVA en las etapas favorecidas con exenciones o con bajas tasas.

<sup>27/</sup> Puede ocurrir que los intereses y las rentas sean consideradas parte del pago a factores con el método aditivo, y como compras intermedias en el método sustractivo, Clara K' Sullivan, Op.Cit., p. 8.

<sup>28/</sup> Walter Missorten, Op.Cit. p. 397.



PROCEDIMIENTOS DEL COMPUTO DEL VALOR AGREGADO Y SU IMPUESTO

Valor del Producto en cada etapa	Valor del Producto y componentes excluyendo impuesto	Valor Agregado por Adición	Valor Agregado por Ventas	Valor Agregado por Crédito
<b>Etapa I</b>				
Valor del Producto	\$100		\$100	\$100
Producto Intermedio	0		-0	
Salarios	70	\$70		
Beneficios	30	30		
Valor Agregado Etapa I		100	100	10
Tasa 10%		10	10	-0
Impuesto Previo				10
Neto Pagable				
<b>Etapa II</b>				
Valor del Producto	125		125	125
Producto Intermedio	100		-100	
Salarios	20	20		
Beneficios	5	5		
Valor Agregado Etapa II		25	25	12.5
Tasa 10%				-10.0
Impuesto Previo				2.5
Neto Pagable				
<b>Etapa III</b>				
Valor del Producto	200		200	200
Producto Intermedio	125		-125	
Salarios	55	55		
Beneficios	20	20		
Valor Agregado Etapa III		75	75	20.0
Tasa 10%				-12.5
Impuesto Previo				7.5
Neto Pagable				
Valor Agregado Total	\$200	\$200	\$200	\$200
Impuestos Totales	20	20	20	20
Impuesto Total/V. Ag. Total	10%	10%	10%	10%

Nota: La última columna no aparece en la fuente.

FUENTE: Clara K. Sullivan, The Tax on Value Added, Columbia University Press, New York, 1965, p.9.

## CUADRO II

COMPUTO DEL VALOR AGREGADO Y SU IMPUESTO  
 POR METODOS DE VENTAS Y CREDITO CON DIFERENTES  
 TASAS EN CADA ETAPA

	Valor Agregado por Crédito	Valor Agregado por Ventas
<b>Etapa I</b>		
Ventas Brutas	\$250	\$250
Tasa 5%	12.50	12.50
<b>Etapa II</b>		
Ventas Brutas	375	375
Tasa 10%	37.50	
Impuesto Previo	12.50	
Ventas Previas		<u>250</u>
		125
Tasa 10%		12.50
Neto Pagable	25.00	
Impuestos Totales	37.50	25.00
Porcentajes que el Impuesto representa del Precio Final de Venta	10%	6.66%

Nota: El Precio Final de Venta no incluye el Impuesto.

FUENTE: Walter Missorten, Some Problems in Implanting a Tax on Value Added, National Tax Journal, Vol. XXI, Núm. 4, - diciembre de 1968, p.397.

Si la etapa es favorecida con una exención, la aplicación de la regla traerá como resultado que el monto de créditos concedidos por impuestos pagados en etapas previas no es deducible en la etapa exenta; si la etapa es favorecida con una tasa reducida, la aplicación de la regla consistirá en que el monto de créditos concedidos por impuestos pagados en etapas previas no podrá exceder al monto de impuestos a ser pagados por las ventas brutas de la etapa favorecida. La regla "buffer" no es utilizada en el caso de las exportaciones, para no desalentarlas.

Un aspecto que es importante destacar, es el de las inversiones, lo cual está en relación con las definiciones del IVA; la inversión es más estimulada con un Tipo Consumo donde se permite deducir el total del valor de los activos en forma inmediata; 29/ en orden de importancia seguiría un IVA Tipo Ingreso Neto, donde las deducciones por activos es parcial, es decir, lo correspondiente a depreciación; finalmente vendría el IVA Tipo Producto Bruto, donde ninguna deducción es permitida y por tal razón no estimularía la inversión. Sin embargo -- independiente del tipo específico de IVA que se utilice, existirá cierto estímulo a la inversión debido a que será indiferente estar integrado verticalmente, 30/ integración que era importante con un impuesto al valor total para evitar etapas y los consecuentes pagos de impuestos; es decir, personas sujetas al impuesto al valor total y que no podían integrarse ver-

29 / Everardo Elizondo A., La Imposición al Valor Agregado en México. :Comentarios sobre un análisis. Com. Ext. jun. 69.

30 / Claro que es conveniente cierta integración vertical, por cuestiones administrativas y económicas, pero acá nos referimos en cuanto la importancia de la integración para el pago y evasión de impuestos.

ticamente preferían en ocasiones no invertir por resultar los productos altamente piramidados en sus precios y poco demandados.

Supuestamente, las tasas impositivas del IVA están--calculadas bajo la de que proporcionarán igual recaudación que el impuesto al que sustituyen, sin embargo es factible que la recaudación sea mayor con el IVA y ello debido a la posible disminución de la evasión que ocurrirá cuando cada sujeto de impuestos solicite las facturas de sus compras para poder tener derecho a deducir los impuestos pagados previamente a los que le corresponde pagar en su etapa.

Cabe finalmente agregar en esta exposición teórica, la ventaja fundamental del IVA sobre el impuesto monofásico a nivel de minorista y que es el aspecto administrativo; aunque ambos son teóricamente equivalentes, si se aplica la misma tasa, el impuesto monofásico a nivel de minorista requiere un control sobre el total de vendedores a ese nivel lo cual es di---fícil de conseguir, y además puede afirmarse apriorísticamente que muchos productos generan la mayor parte de su valor en las primeras etapas las cuales son más fáciles de controlar por --parte del fisco si se aplica el IVA.

### C.- Experiencias del IVA.

Las comparaciones de las experiencias del IVA se hará en base a los conceptos integrantes del impuesto para Japón, -donde el IVA sigue siendo un proyecto y para Francia y Alemania, donde el IVA tiene ya vigencia.

## 1.- Generalidades.

En Japón, el IVA fue recomendado por la Misión Shoup en 1949 pero no fue llevado a la práctica, entre otras cosas - por objeciones del sector obrero.

En Francia, el IVA tuvo su antecedente en 1948 con la Ley de Pagos Fraccionales, y empezó a funcionar más ampliamente en 1954.

En Alemania, el IVA empezó a funcionar en 1968 con la finalidad de reforzar el Mercomún Europeo; se tiene la meta de que en la presente década todos los países integrantes de la Comunidad Económica Europea adopten el IVA en su esquema impositivo.

## 2.- Del Objeto y del Sujeto . 31/

En Japón, son objeto del IVA la venta y renta de bienes y el suministro de varios servicios (almacenaje, hoteles, agentes y corredores y empresas financieras), profesiones, etc.

En Francia, el objeto del gravamen lo constituyen -- las ventas de bienes y de ciertas edificaciones; además, el IVA es suplementado por un impuesto a los servicios y con algunos impuestos específicos (bebidas alcohólicas, carne, café, té y --- transporte de carga.)

31/ Los diferentes componentes del IVA para Japón y Francia fue ron obtenidos de Clara K. Sullivan, Op. Cit., Capítulos 2 y 3; la parte correspondiente a Alemania, se obtuvo de S.H. y C. P., El Impuesto al Valor Agregado en la República Federal de Alemania, Investigación Fiscal, Núm. 36, Dic. de 1968, pp. 15-28



En Alemania, el objeto lo constituyen las transacciones remunerativas (ventas) de bienes y servicios, importaciones.

El sujeto del impuesto es, en todos los casos, las personas involucradas en las actividades que son objeto del impuesto.

### 3.- De la Base.

Para el cálculo de la base gravable, la Misión Shoup recomendó al Japón la utilización del método de ventas o de sustracción directa (sustracción de costos); posteriormente recomendó como alternativa, el método aditivo.

En Francia, el método aplicado es el de crédito o de sustracción indirecta.

En Alemania, se utiliza también el método de crédito o sustracción indirecta.

Desde luego, como se trata del IVA, la base es el valor agregado por cada intermediario.

### 4.- De la Tasa.

Para Japón, se propusieron tasas diferenciales; se gravarían al 4% las transacciones de la primera categoría, es decir, la venta y renta de bienes, almacenaje, algunas publicaciones, hoteles, operaciones de agentes y corredores y empresas financieras; una tasa del 3% se aplicaría a las transacciones-

de la segunda categoría como la ganadería y la pesca y de la tercera categoría como a los profesionistas y algunas publicaciones (diferentes de las de la primera categoría); se preveía además, que las tasas se elevaran al 8% y 6% respectivamente.

Para el caso de Francia, existen asimismo tasas diferenciales; una tasa general de 25% y una tasa para artículos suntuarios de 33.33%. Por otra parte, el impuesto a los servicios que suplementa al IVA, aplica una tasa general de 9.29% y una tasa de 13.64% para actividades de lujo.

En Alemania, los primeros seis meses se aplicó una tasa de 10% y posteriormente se elevó al 11%; en algunos casos especiales se aplican tasas reducidas de 3, 4 y 5%; la tasa de 5%, después de seis meses, se elevó a 5.5%.

En todos los casos, las tasas se calcularon bajo el supuesto de que la recaudación mantendría constante su nivel de crecimiento, y asimismo la evasión se asumía porcentualmente constante.

Cabe agregar, que existe una división entre empresas mayores y menores según el monto de sus ventas; las empresas mayores tienen la obligación de sujetarse al IVA, no así las empresas menores que pueden optar entre sujetarse al IVA o seguir con el anterior gravamen.

##### 5.- De las Exenciones.

En todos los casos, las exenciones van dirigidas a--  
aliviar la regresividad del IVA en los bienes de consumo nece-  
sario y fomento de algunas actividades como la agricultura y -  
algunas ramas de la industria alimenticia, actividades cultural  
les, etc.

#### 6.- De las Exportaciones e Importaciones.

En el caso de Japón, la Misión Shoup no aportó nada  
en este aspecto.

En los casos de Francia y Alemania, como integrantes  
de un mercado común, se ven favorecidos con la utilización del  
IVA bajo el principio jurisdiccional de destino.

#### 7.- Del Impuesto al que Sustituyen.

En Japón, el IVA debería de haber sustituido al im-  
puesto corriente a las empresas.

Tanto en Francia como en Alemania, el IVA se usa en-  
lugar de impuestos sobre las ventas totales.

En todos los casos, el IVA, es un impuesto indirecto.

#### 8.- Del Tipo de Impuesto,

En Japón, la propuesta del IVA era de un impuesto ti  
po consumo, tal y como lo es en Francia, y ello para promover-  
el desarrollo económico a través de la inversión, al permitir-  
se la deducción inmediata de activos fijos.

En el caso de Alemania, el IVA es del tipo de ingreso neto, donde la inversión se fomenta por la deducción de la depreciación, según vaya ella ocurriendo.

Todo lo anterior es por lo que respecta a las características generales del IVA en los países que nos ocupan; como ya se mencionara, en Japón hubo sectores como el de la agricultura que se opusieron a su aplicación, pues consideraron -- que traería efectos negativos como la elevación exagerada del nivel de precios y que ello redundaría en perjuicio de la clase trabajadora; en Alemania y Francia ha tenido relativamente buen éxito, ya que se ha logrado impulsar el Mercomún Europeo del que son integrantes, lo cual ha sido uno de sus principales objetivos; sin embargo, para que tal éxito sea mayor, se requiere que todos los integrantes del Mercomún adopten el IVA, lo cual se proyecta para 1972, y además si se armonizan todas las tasas impositivas, el funcionamiento será aún mejor.

Como ya se indicara también, a pesar de la dificultad de extrapolar experiencias ajenas, ellas deben tomarse en cuenta cuando se intenta implantar un sistema similar en otras entidades; lo anterior es lo que pretende hacer, al analizar el proyecto para México en el siguiente capítulo.

## CAPITULO III

### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

En este capítulo, su esquema será dividido en dos partes; en la primera de ellas se hablará de las características generales que integran el proyecto del IVA para México; en la segunda parte se analizarán los posibles efectos económicos que el IVA traerá para México, una vez que esté funcionando de la manera más eficiente posible, cuando tanto el fisco como -- los contribuyentes estén correctamente enterados de la manera en que el IVA es y debe ser manejado.

Como ya mencioné en la Introducción, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público inició en 1966 los estudios de otro tipo de impuesto que viniera a sustituir al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, estudios que fueron interrumpidos, -- pero que han sido ya reanudados; el proyecto del IVA para México 32/ está inspirado fundamentalmente en el caso de Alemania.

#### A.- Características generales del IVA en México.

##### 1.- Del Objeto y del Sujeto.

Son objeto del gravamen: (Arts. 1o. y 2o.)

##### a).- La entrega con carácter traslativo de dominio-

---

32/ S.H. y C.P., Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre -- Egresos.

Investigación Fiscal Núm. 47, noviembre de 1969, pp. 89-103; del proyecto deriva el análisis del IVA en México.

b).- La prestación de servicios civiles y mercantiles, excepto los de carácter laboral (Art. 4o.).

c).- La introducción a territorio nacional de bienes producidos en el extranjero;

d).- Los gastos hechos por nacionales en viajes al extranjero;

e).- La transmisión de un derecho u otro bien intangible.

f).- La disposición o aprovechamiento de un bien de una empresa para fines ajenos a la misma.

El sujeto del Impuesto Federal sobre Egresos (IFE) o IVA puede subdividirse en empresas mayores, empresas menores y sujetos no empresarios que reciban bienes que son objeto del impuesto; la aplicación del IFE es obligatoria para las empresas mayores (aquellas que perciban anualmente, ingresos mayores de 500 mil pesos), y otros tipos de sujetos pueden optar entre someterse al IFE o efectuar convenios globales con la S.H. y C.P. (Arts.6o. y 9o. Fr. III).

Cabe señalar, que el IFE no distingue el carácter civil o mercantil de los actos objeto del impuesto, distinción que sí hace el IIM; de esta manera se evitarán las dudas sobre el campo de aplicación de las diferentes leyes que gravaban el gasto según la naturaleza de cada operación, además se simpli-



fica la administración al agrupar en una ley, conceptos dispersos como el IIM, la Ley General del Timbre, Impuesto sobre Importaciones, etc.

Los sujetos del impuesto son los que reciben los -- bienes o utilizan los servicios y los vendedores actúan como -- agentes recaudadores que trasladan el impuesto al último consu-- midor; de esto se sigue, que el impuesto es sobre el gasto o e-- greso del consumidor, de lo cual deriva su nombre de Impuesto-- Federal sobre Egresos; otro detalle importante resaltar es que el proyecto de Ley conceptúa como sujetos del impuesto a la -- Federación, Estados, Distrito y Territorios Federales, Municipios e instituciones de beneficencia privada, 33/ lo cual no existe en el IIM.

## 2.- De la Base.

En general, la base gravable es el valor convenido-- por las partes, excepto cuando no se señale, o cuando el pacta-- do o declarado no corresponda al real según el criterio de la-- autoridad fiscal; en cualquier caso, el impuesto deberá ser cu-- bierto sobre la base real. Los intereses pactados expresamente y no incluidos en el precio, no se considerarán parte de la ba-- se gravable ( Art. 7o.)

## 3.- De la Tasa.

La tasa general del impuesto sobre la base gravable será del 8%. Además, existe una tasa especial del 15% para ar-- tículos suntuarios (Art. 8o. ).

33/ C.P. José Merino Mañón, Op.Cit., p.281

La tasa general del IVA es equivalente a la tasa del 3% del IIM y asimismo las tasas especiales son equivalentes; lo anterior se deduce del supuesto de que la recaudación y la evasión mantienen constante sus porcentajes de crecimiento, al -- sustituir un impuesto por otro; la equivalencia de las tasas, - debe haber sido obtenida, al menos teóricamente, dividiendo el total de la recaudación anual del IIM entre el consumo de bienes y servicios en el mismo año.

En la tasa general de 8%, se considera la participación que por convenio de coordinación tendrán los Estados ; como la tasa general es de 5% si no hay coordinación, supuestamente, cuando ésta si existe, de la tasa de 8% lo correspondería 3% a los Estados; en cualquier caso, la participación no - podrá ser menor al conjunto de recursos de los impuestos estatales y municipales correspondientes al último ejercicio fiscal y tomando en cuenta el incremento de la recaudación. (Arts. 27o. y 29o.)

#### 4.- Del Pago.

Las empresas mayores deben pagar el impuesto por -- los bienes y servicios que reciban, y por responsabilidad solidaria están obligadas a recabar de los terceros a quienes entre guen bienes y servicios objeto de gravamen, el impuesto corres pondiente ( Art. 9o. ).

Dichas empresas deben enterar al fisco el impuesto- que están obligados a recabar, dentro de los 30 días siguientes al mes calendario en el que dicho impuesto se hubiese causado- ( Art. 10o. )

Por lo que respecta a los activos fijos, el gravamen pagado por la empresa con motivo de la recepción de los mismos, se deducirá proporcionalmente en función de los diversos factores que influyan en su utilización, en los términos que conceptúe el reglamento y no en forma inmediata en el mes en que se cause ( Art. 11o. ).

El proyecto de ley autoriza a las empresas mayores a deducir de los impuestos que deben enterar, los impuestos -- previamente pagados por ellas mismas en sus compras de bienes y servicios, es decir, se utiliza el método de crédito o sustracción indirecta en un IVA de Tipo Ingreso Neto.

Si por las deducciones autorizadas de los impuestos previamente pagados, resulta un saldo favorable a las empresas mayores, ellas podrán deducirlo de futuros enteros que deban hacer, o bien, podrán obtener su devolución en efectivo o compensarlo de acuerdo con lo preceptuado por el Código Fiscal de la Federación; esto puede suceder en determinados meses, cuando lo comprado sea mayor que lo vendido o bien en el caso de exportaciones.

Cabe agregar, que no se deducirán los impuestos pagados previamente, cuando los bienes o servicios recibidos:

a) sean utilizados en la construcción de un bien inmueble, excepto que sean adquiridos por un constructor para cubrir un contrato de obra a precio alzado.

b).- se utilicen en la producción de bienes o prestación de -- servicios cuya recepción este exenta del impuesto; 34/

c).- se pierdan por causa fortuita, fuerza mayor, o involuntariamente se destruyan o inutilicen. ( Art. 12o.).

### 5.- De las Exenciones.

En el proyecto de Ley se señalan expresamente, de - manera limitativa, las operaciones y personas exentas del pago del impuesto, cuyas características básicas son:

a). estar referida al objeto del impuesto, por lo que de hecho constituyen excepciones al objeto, y

b). abarcar todas las etapas posteriores del proceso económico de la distribución hasta llegar al consumidor final, siempre y cuando se mantengan las características en que se base la exención.

Las exenciones coinciden con las directrices tradicionales de la política fiscal mexicana, tendiente a favorecer a los consumidores de recursos limitados, al desgravar los artículos considerados de consumo necesario, y también tendiente al fomento de algunas actividades dentro de los sectores agropecuario, forestal y pesquero, en lo que se refiere a productos no industrializados; asimismo, a propiciar el ahorro y la inversión por lo que respecta a la adquisición de valores, operaciones de crédito, etc., y a fomentar el desarrollo de actividades culturales en la impresión de libros, revistas, música, -

34/ Esto implica la aplicación de la regla "buffer", ya mencionada en la parte B del Capítulo II.

## 6.- De las Exportaciones e Importaciones.

Las empresas mayores que efectúen exportación de -- bienes o presten servicios al extranjero, tiene derecho a que se les reintegre el importe de los impuestos pagados en etapas precedentes, conforme a la tasa general o especial, no solo en la última etapa del proceso como el IIM, sino el impuesto total (Art. 13o.)

Por el contrario, el impuesto incide sobre las importaciones al gravar la adquisición de bienes y servicios procedentes del extranjero, sobre una base que incluye los impuestos de importación y los gastos adyacentes (seguro, flete, etc.) - como parte integrante del costo de adquisición; de tal manera, las importaciones se colocan en condiciones competitivas con los bienes domésticos; además, se tiende así a desalentar dichas importaciones.

Por otra parte, el IVA puede llevar a efecto el acuerdo de la Declaración de los Presidentes de América de Punta del Este, en 1967 de conjuntar el mercado común latinoamericano 35/ si se armoniza su aplicación bajo el principio de destino en el comercio internacional.

## B.- Efectos Económicos del IVA en México.

### 1.- Sobre los Precios.

35 / Tulio Raúl Rosembuj, Op.Cit., p.938

Al entrar en vigor el IFE, quedará automáticamente derogado el IIM 36/, con lo cual se sustituirá la tasa de 3% por la de 8%. Es difícil conocer con perfecta exactitud qué artículos grava mayormente el IIM por el efecto piramidación por lo cual la tasa del IFE debe estar calculada a una etapa promedio 37/ del proceso económico para mantener la recaudación -- constante.

Si teóricamente, las empresas mayores reducen sus precios de venta, al irse liberando del IIM y por otra parte cargan a los adquirientes de bienes y servicios, el IFE a través del precio, deberán producirse los siguientes efectos en el poder de compra de los consumidores finales:

- a) Si los bienes y servicios son adquiridos de empresas que se encuentran en la etapa promedio del proceso productivo y distributivo, el gasto a realizarse por concepto del precio y del IFE, es equivalente que si tales bienes y servicios están gravados por el IIM.
- b) Si los bienes o servicios se compran a empresas situadas en una etapa anterior a la etapa promedio del proceso, el desembolso vía precio e IFE, es superior al precio que se cotizan tales bienes y servicios con el IIM.
- c) Si los bienes y servicios se adquieren a empresas situadas en una etapa posterior a la etapa promedio, el desembolso vía precio e IFE será inferior al precio que tienen dichos bienes y servicios bajo el IIM.

36/ Lic. Carlos Sierra, Ibid.

37/ La etapa promedio, para su cálculo, debe tomar en cuenta el número de bienes que se encuentran antes y después de dicha etapa y el valor agregado en la misma relación.



Es decir, los consumidores que adquieren bienes que están en la etapa promedio, o bienes que indistintamente están antes y después de la etapa promedio, de manera que en el agregado equivalgan a ésta, su poder de compra se mantendrá constante; los consumidores finales que adquieran bienes y servicios que en su mayoría correspondan a empresas colocadas en las primeras etapas del proceso, su poder de compra disminuirá; y finalmente, los consumidores que compren en su mayoría bienes y servicios situados en etapas posteriores a la promedio, au-mentarán su poder de compra.

Lo anterior puede resumirse en los siguientes: " ..entre mayor sea el número de etapas por las que atraviesa un artículo, y mayor la proporción de su valor que se genera en las primeras fases, más grande es la posibilidad de que el cambio de gravámenes produzca una baja en el precio del bien, e inver-samente, esto es, cuanto menor sea el número de intermediarios y menor el valor añadido al producto en las primeras transac--ciones, mayor es la posibilidad de que el precio aumente". 38/

Para que una reducción de precios por parte de las empresas pudiera ser efectiva de inmediato al establecerse el IFE, sería necesario que el fisco reintegrara a las empresas, en un tiempo razonable, el importe estimado del IIM que vía -- precio de compra se haya incluido en los inventarios existentes a la fecha de implantación del nuevo impuesto; como la devolución es difícil de calcular, por lo cual el proyecto en un úni-co artículo transitorio establece que "La tasa general del ---

38/ Everardo Elizondo A., Ibid. p.462

Impuesto que por la presente Ley se crea, mencionada en su --- artículo 80., durante el primer año de su vigencia se reducirá en un 10% y en la misma proporción se reducirán las deduccio-- nes respectiva".

Con la anterior, se trata de evitar que el consumi-- dor final de los bienes que se encontraban en existencia al im plantarse el IFE, absorba tanto el nuevo impuesto como el IIM-- ya gravado en el precio de compra.

De lo anterior, puede deducirse que el IFE no aca rreará un aumento en el nivel general de precios, ya que se -- trata de sustitución de un impuesto por otro a tasas equivalen tes que proporcionarían igual recaudación y no de la introduc-- ción de un nuevo impuesto que pudiera provocar presiones inflac cionarias a través de demandas por mayores salarios al verse - reducido el ingreso disponible de los consumidores finales.39/

Algunos tratadistas de Finanzas Públicas 40/ han -- convenido en que el IVA debe de implantarse en una etapa de -- relativa estabilidad de precios, y citan el caso de Alemania - al que se atribuye un incremento de 0.7% en el nivel de pre--- cios, como consecuencia del gravámen; sin embargo, no se men-- ciona la manera en que tal porcentaje se obtuvo como atribuible al IVA y que en realidad pudiera adscribirse a otras causas, - pues como ya mencioné, se trata de sustitución de impuestos y no de implantación de uno nuevo.

39/ Everardo Elizondo A., Ibid. p. 462

40/ Everardo Elizondo, Idem. y C.P. José Merino Mañón, Ibid., p. 282.

Cabe agregar, un supuesto que habíamos dejado implícito y que es el de asumir un presupuesto equilibrado, es decir, que el incremento en la recaudación de impuestos es igual al incremento en los gastos del Gobierno.

Por lo que respecta a los precios relativos, puede preverse que su estructura se modificará al entrar en vigor el IFE en lugar del IIM y ello debido a que el primero es neutral respecto al número de etapas y forma de creación del valor agregado, lo cual no sucede con el segundo gravamen; además, tal modificación de la estructura de precios relativos es afectada también por la existencia de tasas diferenciales y por los diferentes conceptos exentos y gravados que son tomados en uno y otro impuesto.

## 2.- De la Coordinación con los Estados.

En lo que a esto respecta, podría representar la aplicación del IFE, un panorama favorable; esto es si se convence a todas las entidades, de la necesidad de coordinarse con la Federación, lo cual puede lograrse si se lleva a cabo lo que el proyecto de Ley establece en su Art. 27o., de que la participación de los Estados que se coordinen no será menor a la recaudación por impuestos locales y municipales del ejercicio fiscal inmediatamente precedente y tomando en cuenta el incremento anual de recaudación.

Por otro lado, el panorama puede ser desfavorable al no convencerse a los Estados de la necesidad de la coordinación lo cual puede acontecer con aquellas entidades cuyo valor agregado sea relativamente pequeño ( al Ingreso Nacional ) y que -

además tal valor agregado corresponda principalmente a las ---- últimas etapas del proceso productivo-distributivo.

### 3.- Sobre la Regresividad.

Este aspecto resultaría reducido con la sustitución del IIM por el IFE y ello es debido a que este último evita -- la piramidación que sucede con el primero pues como ya se mencionará, el IVA es neutral respecto al número de etapas y forma de creación del valor agregado; por otro la existencia de -- tasas diferenciales y de conceptos exentos aminora aún más la -- regresividad.

### 4.- Sobre las Exportaciones e Importaciones.

El hecho de que a los sujetos del impuesto se les -- reintegre el importe del IFE causado sobre las exportaciones -- de bienes y servicios, significa un fomento a tal actividad -- que es considerada relevante dentro de la política del actual -- Gobierno Federal; tal devolución de impuestos es factible, ya -- que con el IVA es probable conocer el monto exacto del grava -- men incurrido.

Por lo que se refiere a las importaciones, la for -- ma en que son gravadas evita que compitan con ventaja fiscal -- sobre los bienes y servicios de producción interna.

Además como ya se señalara, el IVA es factor impor -- tante para lograr la integración del Mercomún Latinoamericano.

### 5.- Sobre la Recaudación y Evasión.

Dado que se supone que la tasa general de 8% y la especial de 15% son respectivamente equivalentes a la general de 3% y especial de 10% del IIM, la recaudación debe ser la misma.

Sin embargo, es de esperarse que la recaudación aumente debido a la disminución de la evasión que acontecerá cuando cada integrante de las etapas del proceso productivo-distributivo exija a su proveedor las facturas de venta por el monto exacto de las mismas, para tener derecho a deducir los impuestos pagados hasta esa etapa, de los impuestos correspondientes a la siguiente etapa, cuando a su vez venda el producto ya transformado. Con este puede afirmarse, que la evasión estimada en más del 50% (mencionada en el Cap. I) deberá reducirse a un porcentaje tal que sea atribuible a ineficiencias administrativas.

Por otro lado, la recaudación aumentará, cuando con el IFE se graven actividades de tipo civil, amén de otras actividades que bajo el IIM no se gravaban o estaban exentas.

### 6.- Sobre el Costo Administrativo.

Para este aspecto, solo fué plausible encontrar opiniones verbales de personas relacionadas con el ramo, excepto por una mención del caso de Alemania 41/; pero en ambos casos,

41/ Björn Matthiasson, "¿Qué Significa Realmente? El Impuesto - Sobre el Valor Agregado". Finanzas y Desarrollo, Num. 1.

las opiniones coinciden en que aunque el costo administrativo-aumentará, ya que se trata de un impuesto diferente al actual- y que además reviste complejidades en su manejo, marginalmente tal aumento es irrelevante en comparación, por un lado con el-incremento en la recaudación del fisco y por otro lado con el-derecho de los causantes (empresas mayores, obligatoriamente), a deducir los impuestos pagados previamente a los que le co--- rresponde pagar por la venta de su producto.

Hasta aquí, las características generales y efectos económicos que deberá contener la aplicación del IFE en México, aplicación que aparece como necesaria y favorable si además se siguen las recomendaciones citadas en el siguiente capítulo.



## CAPITULO IV

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

La implantación del impuesto al valor agregado en Francia y Alemania, ha sido con el propósito fundamental de armonizar los sistemas fiscales para la integración del comercio-internacional, dentro del Mercomún Europeo, lo cual se desea lograr para 1973, una vez que todos los demás países de la Comunidad Europea se integren al sistema propuesto. En Japón el proyecto del IVA fue propuesto por razones internas.

En México, el estudio de la implantación del IFE, - puede atribuirse, al menos inicialmente, a causas internas como:

- a) El buscar una mayor equidad en la carga impositiva, disminuyendo la regresividad originada por la cascada o piramidación del IIM en el precio.
- b). Poseer mayor control y mayor recaudación al descender la evasión que con el IIM se tiene, pues con el IFE cada integrante del proceso productivo-distributivo se convierte en "recaudador" e "inspector" del fisco.
- c). Y finalmente, podemos agregar las variables de exportaciones e importaciones como influyentes en la reanudación de los estudios del IVA en México.

Los conceptos anteriores seguirán una tendencia positiva, si el IVA llega a implantarse en México, pero ello supone que tal gravamen funcionará en la práctica tal y como ---

teóricamente se plantea, y para que ello se cumpla es indispensable llevar a efecto las siguientes recomendaciones:

- a). Preparar técnicamente al personal de la S.H. y C.P. en el funcionamiento y administración del IFE, debido a las dificultades naturales que representa el manejar un nuevo gravamen.
- b). Asimismo, proporcionar a los causantes, la educación fiscal necesaria para adaptarse al nuevo impuesto.

En este aspecto, la S.H. y C.P., efectuó en 1969 -- una investigación entre cinco mil empresas a quienes envió un cuestionario cuyos propósitos eran;

- i) Coadyuvar al conocimiento del gravamen al valor-agregado.
- ii) Introducir al causante en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y
- iii) Conocer la impresión de los contribuyentes, respecto al impuesto que nos ocupa. 42/

Se hace necesario extender tal tipo de investigaciones hacia el total de contribuyentes para cumplir con esta segunda recomendación.

El hecho de que los estudios relativos al IVA, estuvieran suspendidos es lo que motiva que a la fecha no se conozcan los resultados de la encuesta realizada pues la información de la misma no ha sido procesada.

42/S.H. y C.P. , Encuesta sobre los Efectos del Anteproyecto de Ley Federal del Impuesto sobre Egresos, Investigación Fiscal, Núm. 42, Junio de 1969, p. 125.

Por último, podemos concluir que dado que los estu  
dios del IVA en México han sido reanudados, su implantación al  
menos gradual, puede prececirse, ceteris paribus, dentro del --  
actual período del Gobierno Federal.

APENDICE " A ".

DESARROLLO DE FÓRMULAS

Considerando los símbolos dados en el Capítulo II, --  
tenemos:

a) Precio Final con impuesto monofásico a nivel de --  
productor:

$P(tp)=b'$ , es el precio de venta al mayorista, en ausencia de --  
impuesto.

$P(tp)=b' +tpb'=b' (1+tp)$ , es el precio de venta al mayorista -  
incluyendo impuesto.

$P(tp)=b' (1+tp)+b' (1+tp)aw=b' (1+tp)(1+aw)$ , es el precio de -  
venta al minorista.

$P(tp)=b' (1+tp) (1+aw)+b' (1+tp) (1+aw)ar=b' (1+tp)(1+aw)(1+ar)$   
es el precio final al consumidor.

b) Precio Final con impuesto monofásico a nivel de -  
mayorista:

$P(tw)=b'$ , es el precio de venta al mayorista.

$P(tw)=b' +b' aw=b' (1+aw)$ , es el precio de venta al minorista,  
sin incluir impuesto.

$P(tw) = b'(1+aw) + b'(1+aw)tw$ , es el precio de venta al minorista, incluyendo impuesto, y también puede expresarse como;  $P(tw) = b'(1+aw)(1+tw)$ .

$P(tw) = b'(1+aw)(1+tw) + (b'(1+aw)(1+tw)) ar = b'(1+aw)(1+tw)(1+ar)$ , es el precio final al consumidor.

c) Precio Final con impuesto monofásico a nivel de minorista:

$P(tr) = b'$ , es el precio de venta al mayorista

$P(tr) = b' + b'aw = b'(1+aw)$ , es el precio de venta al minorista.

$P(tr) = b'(1+aw) + (b'(1+aw)) ar = b'(1+aw)(1+ar)$ , es el precio de venta al consumidor, sin incluir impuesto.

$P(tr) = b'(1+aw)(1+ar) + (b'(1+aw)(1+ar)) tr$ , que también puede expresarse como  $P(tr) = b'(1+aw)(1+ar)(1+tr)$ , es el precio final al consumidor.

d) Precio Final con impuesto plurifásico al valor total:

$P(tc) = b'$ , es el precio de venta al mayorista, sin incluir impuesto.

$P(tc) = b' + b'tc = b'(1+tc)$ , es el precio de venta al mayorista ya incluido el impuesto.

$P(tc) = b'(1+tc) + (b'(1+tc)) aw = b'(1+tc)(1+aw)$ , es el precio de venta al minorista, excluyendo el impuesto.

$P(tc) = b'(1+tc)(1+aw) + (b'(1+tc)(1+aw)) tc$ , lo que además puede expresarse como  $P(tc) = b'(1+tc)(1+aw)(1+tc) = b'(1+aw)(1+tc)^2$ , es el precio de venta al minorista, incluyendo impuesto.

$P(tc) = b'(1+aw)(1+tc)^2 + (b'(1+aw)(1+tc)^2) ar$ , que puede expresarse como  $P(tc) = b'(1+aw)(1+tc)^2(1+ar)$ , es el precio al consumidor, sin incluir impuesto.

$P(tc) = b'(1+aw)(1+tc)^2(1+ar) + (b'(1+aw)(1+tc)^2(1+ar))tc$ , que puede expresarse como  $P(tc) = b'(1+aw)(1+tc)^2(1+ar)(1+tc)$ , o como  $P(tc) = b'(1+aw)(1+ar)(1+tc)^3$ , es el precio final al consumidor, incluido el impuesto.

e) Precio Final con impuesto plurifásico al valor -- agregado:

$P(tv) = b'$ , es el precio de venta al mayorista, excluyendo el in puesto.

$P(tv) = b' + b'tv = b'(1+tv)$ , es el precio de venta al mayorista, in cluyendo el impuesto.

$P(tv) = b'(1+tv) + (b'(1+tv))aw$ , es el precio de venta al mino rista, sin incluir el impuesto: puede también expresarse como:  $P(tv) = b'(1+tv)(1+aw)$ .

$P_9(tv) = b'(1+tv) + (b'(1+tv))aw + (b''(1+tv)aw)tv$ , que puede expresarse como  $P(tv) = b'(1+tv)(1+aw+awtv) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv))$ , es el precio de venta al minorista, incluido el impuesto.

$P(tv) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv)) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv))ar$ , es el preci de venta al consumidor, excluyendo el impuesto.

$P(tv) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv)) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv))ar + b' - 1+tv)(1+aw(1+tv))artv$ , es el precio final al consumidor, in cluído el impuesto, e igualmente puede expresarse de la forma siguiente:  $P(tv) = b'(1+tv)(1+aw(1+tv))(1+ar(1+tv))$ .

f) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación, entre un impuesto monofásico a nivel de minorista, y un impuesto plurifásico al valor total:

Se tiene que  $(1+aw)(1+ar)tr = tc(1+(1+aw)(1+tc)+(1+aw)(1+ar)(1+tc)^2)$ , lo cual puede ser transformado en lo siguiente,



$$tr = \left( \frac{1}{(1+aw)(1+ar)} + \frac{1+tc}{1+ar} + (1+tc)^2 \right) tc.$$

Y desarrollando la última expresión de  $P(tc)$ , es decir,  $(1+tc)^3$ , puede encontrarse la siguiente identidad:  $(1+tc)^3 - 1 = (1 + (1+tc) + (1+tc)^2) tc$ , que es el numerador del lado derecho de la ecuación anterior, y dado que  $aw$ ,  $ar$  y  $tc$  son de magnitud positiva, tenemos que la última expresión de  $P(tc)$  es mayor que la última expresión de  $P(tr)$ , es decir,  $(1+tc)^3$  es mayor que  $(1+tr)$ , y por lo tanto  $P(tc) > P(tr)$ .

g) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación entre un impuesto monofásico a nivel de mayorista y un impuesto plurifásico al valor total:

Se tiene que  $(1+aw)tw = tc (1 + (1+aw)(1+tc) + (1+aw)(1+ar)(1+tc)^2)$ , que puede transformarse en lo siguiente,

$$tw = \left( \frac{1}{(1+aw)} + 1+tc + (1+tc)^2(1+ar) \right) tc.$$

Y utilizando la misma identidad del inciso anterior, que es,  $(1+tc)^3 - 1 = (1 + (1+tc) + (1+tc)^2) tc$ , puede observarse que falta conocer los datos aritméticos de  $aw$  y  $ar$  para saber cual es la relación entre  $(1+tc)^3$  y  $(1+tw)$ , y por ende, la relación entre  $P(tc)$  y  $P(tw)$ ; es decir, esta comparación queda indeterminada.

h) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación entre un impuesto monofásico a nivel de productor, y un impuesto plurifásico al valor total:

Se tiene que  $tp = tc (1 + (1+aw)(1+tc) + (1+aw)(1+ar)(1+tc)^2)$ , y--

utilizando la misma identidad, y dado que  $aw$  y  $ar$  son magnitudes positivas, resulta que  $(1+tc)^3 - 1$  es menor que  $tp$ , o lo que es lo mismo,  $(1+tc)^3 < (1+tp)$ , y por ende  $P(tp) > P(tc)$ .

Es relevante aclarar, que todo este análisis, en todos los incisos, estamos suponiendo que las tasas impositivas son magnitudes positivas; en el caso de magnitudes negativas - de las tasas, es decir, subsidios, los resultados serán los contrarios, siempre y cuando sean resultados o comparaciones con sus relaciones determinadas.

i) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación entre un impuesto monofásico a nivel de minorista, y un impuesto plurifásico al valor agregado.

Comparando las recaudaciones para ambos impuestos, puede observarse que si  $tv = tr$ , el impuesto al valor agregado traerá una mayor recaudación; consecuentemente, para obtener igual recaudación,  $tr$  tiene que ser mayor que  $tv$ .

Tenemos que  $(1+aw)(1+ar)tr = (1+(1+tv)aw)(1+(1+tv)ar)tv$ ; si este último término,  $tv$ , lo pasamos al lado izquierdo de la anterior expresión, podemos emplearla para transformar  $P(tv)$  de la siguiente manera:

$P(tv) = b' (1+tv)(1+aw)(1+ar) \frac{tr}{tv}$ ; si dividimos  $P(tv)$  entre  $P(tr)$ , nos quedará lo siguiente,

$\frac{P(tv)}{P(tr)} = \frac{tr / (1+tr)}{tv / (1+tv)}$ , y dado que  $(tr)$  es mayor que  $tv$ , tenemos por ende que  $P(tv) > P(tr)$ .

j) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación, entre un impuesto monofásico a nivel de mayorista, y un impuesto plurifásico al valor agregado:

Tenemos que, igualando la recaudación nos queda,  
 $(1+aw)tw = (1+(1+tv)aw)(1+(1+tv)ar)tv$ ; despejando el último  $tv$  al lado izquierdo para emplear la expresión en --- transformar  $P(tv)$  como sigue,  $P(tv) = b'(1+tv)(1+aw)\frac{tw}{tv}$  que al dividirla entre  $P(tw)$ , nos quedará de la siguiente forma,

$$\frac{P(tv)}{P(tw)} = \frac{tw/(1+tw)(1+ar)}{tw/(1+tw)}$$

terminar como quedarán las diferencias de niveles de precios, - sino hasta conocer el dato aritmético del margen de utilidad - ar y/o de las tasas impositivas.

k) Comparación del nivel general de precios, a igual recaudación, entre un impuesto monofásico a nivel de productor, y un impuesto plurifásico al valor agregado:

Al igualar la recaudación entre uno y otro, se obtiene que, --  $tp = (1+(1+tv)aw)(1+(1+tv)ar)tv$ ; al pasar el último término  $tv$  al lado izquierdo de la expresión, ella puede usarse para - transformar  $P(tv)$  como sigue,  $P(tv) = b'(1+tv)\frac{tp}{tv}$ , que dividido entre  $P(tp)$  nos daría lo siguiente:

$$\frac{P(tv)}{P(tp)} = \frac{tp/(1+tp)(1+aw)(1+ar)}{tp/(1+tp)}$$

posible definir el sentido de las divergencias de los niveles de precios, hasta no conocer la cifra aritmética correspondiente a los márgenes de utilidad.

1) Precios relativos bajo impuestos monofásicos:

Vamos a suponer 2 bienes, donde  $b'$  y  $c'$  son los costos marginales de los mismos, donde el primero pasa por 3 eta-

pas y el segundo por 4 etapas, y donde los márgenes o porcentajes de utilidad  $aw$ ,  $ar$  y  $ax$ , son constantes; el  $ax$  es el margen de utilidad del intermediario posterior al minorista ( $r$ ) y que puede considerarse otro minorista.

Los precios relativos, cuando no existe ningún impuesto, quedaron de la siguiente forma:

$$\frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+aw) (1+ar)}{c' (1+aw) (1+ar) (1+ax)} = \frac{b'}{c' (1+ax)}$$

Al establecer un impuesto monofásico a cada nivel,

$$\text{Productor } \frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+tp) (1+aw) (1+ar)}{c' (1+tp) (1+aw) (1+ar) (1+ax)} = \frac{b'}{c' (1+ax)} ;$$

$$\text{Mayorista } \frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+tw) (1+aw) (1+ar)}{c' (1+tw) (1+aw) (1+ar) (1+ax)} = \frac{b'}{c' (1+ax)} ;$$

$$\text{Minorista } \frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+tr) (1+aw) (1+ar)}{c' (1+tr) (1+aw) (1+ar) (1+ax)} = \frac{b'}{c' (1+ax)} ;$$

puede observarse que la estructura de precios relativos se mantiene constante.

m) Precios relativos bajo un impuesto plurifásico al valor total:

Esto, nos quedará como sigue,

$$\frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+aw) (1+ar) (1+tc)^3}{c' (1+aw) (1+ar) (1+ax) (1+tc)^4} = \frac{b'}{c' (1+ax) (1+tc)} , \text{ y como puede}$$

observarse, con este impuesto si hay modificación de precios relativos, al compararse con la expresión de los mismos cuando no hay impuestos.

n) Precios relativos bajo un impuesto plurifásico al valor agregado:

Esto, no quedará de la siguiente forma,

$$\frac{P_x}{P_y} = \frac{b' (1+tv) (1+aw(1+tv)) (1+ar(1+tv))}{c' (1+tv) (1+aw(1+tv)) (1+ar(1+tv)) (1+ax(1+tv))} \quad \text{lo que es}$$

igual a  $\frac{P_x}{P_y} = \frac{b'}{c' (1+ax(1+tv))}$ , y como también puede observarse, modificación de los precios relativos con respecto a cuando no hay impuestos.

o) Comparación de carga impositiva y tasa efectiva - para 2 bienes con igual número de etapas e igual valor total - sin impuestos, pero generado de diferente manera:

Etapas	Bien X Valor- Ag. sin Imp.	Valor del Bien con- Impuesto.	Recaudación	
1	\$100.00	\$103.00	\$ 3.00	Tasa Nominal 3%
2	50.00	157.59	4.59	
3	20.00	182.92	5.33	
<b>Total</b>	<b>\$170.00</b>		<b>\$12.92</b>	<b>Tasa Efectiva 7.60%</b>

Etapas	Bien y -- Valor - Ag. sin Imp.	Valor del Bien con- Impuesto.	Recaudación	
1	\$ 20.00	\$ 20.60	\$ 0.60	Tasa Nominal 3%
2	50.00	72.72	2.12	
3	100.00	177.90	5.18	
<b>Total</b>	<b>\$170.00</b>		<b>\$ 7.90</b>	<b>Tasa Efectiva 4.64%</b>

Fuente: Elaboración Personal.

Como puede observarse, el valor total del bien, sin incluir impuesto es igual para ambos bienes, y la tasa nominal es también la misma; la tasa efectiva resulta mayor que la nominal en ambos casos, debido al proceso de piramidación, pero tal tasa efectiva es mayor para el bien X que para el bien Y, debido a que la piramidación se agrava en los bienes en los -- que la mayor parte de su valor se genera en las primeras etapas y por ende, es menos grave en los bienes en que la mayor parte de su valor se genera en las últimas etapas.



APENDICE " B "

PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE EGRESOS.

CAPITULO I

DEL OBJETO Y DEL SUJETO DEL IMPUESTO.

Artículo 1o.- El impuesto a que se refiere esta Ley-grava:

I.- La entrega de toda clase de bienes con carácter-traslativo de dominio;

II.- La entrega de toda clase de bienes para su aprovechamiento temporal;

III.- La prestación de servicios;

IV.- Las erogaciones que las personas domiciliadas en el País realicen con motivo de viajes al extranjero.

Artículo 2o.- Quedan comprendidos en el artículo 1o.:

I.- La entrega que se haga al adquiriente, o por --- cuenta de éste, a un tercero, de bienes que se encuentren en - el País y de los cuales se hubiere transmitido al primero la -- propiedad o el derecho de aprovechamiento temporal;

II.- La introducción a territorio nacional de un bien procedente del extranjero;

III.- Cada una de las transmisiones de propiedad de un mismo bien cuando éste no sea entregado a cada uno de sus suc  
sivos adquirientes, sino sólo al último de ellos;

IV.- La disposición o aprovechamiento de un bien de -  
una empresa para fines ajenos a la misma.

Artículo 30.- Cuando se efectúa una entrega de bie--  
nes o se realicen prestaciones de servicios en pago de otras -  
entregas o prestaciones de servicios, para los efectos del im-  
puesto que esta Ley establece, se considerará que ambas entre-  
gas o prestaciones de servicios están sujetas al gravamen, ex-  
cepto si las entregas recíprocas son de bienes inmuebles, caso  
en el cual sólo estará sujeta al impuesto la entrega que tenga  
mayor valor, incluyendo las cantidades en efectivo que se pa-  
guen o se queden a reconocer al otro contratante o a un terce-  
ro, por cuenta de éste.

Artículo 40.- Sólo quedan comprendidos en los servi-  
cios a que se refiere la fracción III del artículo 10., los de  
carácter civil o mercantil que se presten a personas que se en  
cuentren en el País.

Se considera realizada la prestación de servicios --  
cuando el prestador cumpla su obligación, o esté a disposición  
de quien deba recibirlos.

Artículo 50.- Quedan comprendidos en la fracción IV-  
del artículo 10. las erogaciones que con motivo de viajes al -  
extranjero realicen las personas domiciliadas en el País, sea-

que dichas erogaciones se efectúen dentro o fuera del territorio nacional.

Artículo 60.- Es sujeto del impuesto quién recibe -- los bienes o los servicios en los términos del Artículo 10.- - de esta ley y el que efectúa las erogaciones mencionadas en la fracción IV del mismo artículo.

La Federación, los Estados, el Distrito y Territo--- rios Federales, los Municipios, las Instituciones o Asociacio--- nes de beneficencia privada y las sociedades cooperativas, -- son sujetos del impuesto.

## CAPITULO II DE LA BASE Y TASAS DEL IMPUESTO.

Artículo 70.- La base para el cálculo del impuesto -- será:

I.- REspecto de bienes muebles existentes en el país: el valor de los que se entreguen en propiedad, incluyendo so-- bre-precios y cualquiera otra prestación que lo aumente y se -- considerará el que corresponde a la fecha de entrega del bien, aún cuando se conceda crédito para su pago. Los intereses pac-- tados expresamente y no incluídos en el precio, no se conside-- rarán formando parte de la base gravable;

II.- En relación con los bienes que se introduzcan al país: el valor de los mismos, adicionado de las contribuciones que se causen, deducidos los sub-sidios, en su caso, más el -- importe de las siguientes erogaciones hasta la salida de la --

aduana: fletes, seguros y otros gastos complementarios pagados por el adquirente, o por su cuenta, siempre que no estén incluidos en aquel valor;

III.- Tratándose de bienes inmuebles: el valor más alto entre el que sirva de base para el pago de los impuestos -- territoriales, el declarado en la operación y el que resulte -- del avalúo comercial que practique alguna institución de crédito con departamento de fideicomiso, o afalta de ésta, otros bancos o sus sucursales, autorizados al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En lugares donde no existan instituciones de las antes mencionadas o cuando se trate de -- inmuebles cuyas rentas se encuentren congeladas por disposiciones legales o de autoridad competente, se tomará como precio -- el valor mayor de los primeramente citados en esta fracción No será necesario practicar nuevo avalúo si se hubiere efectuado alguno que satisfaga los requisitos de esta fracción, dentro -- del año anterior a la entrega;

IV.- Cuando se trate de aprovechamiento temporal de -- bienes: el valor del aprovechamiento;

V.- Por lo que toca a servicios: el valor de los mis mos;

VI.- En el caso de la fracción IV del artículo 1o., -- las erogaciones efectuadas, dentro o fuera del país en trans-- portes, servicios de hospedaje, alimentación y diversiones. -- Salvo prueba en contrario se presumirá una erogación diaria de \$ 400.00 .

En el caso de las fracciones I, II, III, IV, V, y VI de este artículo, se tomará como base el valor convenido, salvo que no se señale o que el pactado o declarado no corresponda al real, a juicio de la autoridad fiscal, casos en los cuales el impuesto se cubrirá sobre la base del valor real.

Tratándose de las bases previstas en las fracciones I y IV, los gravámenes que reporten los bienes entregados, se agregarán al precio convenido por las partes, si éstas no lo hubieren incluido expresamente.

Artículo 80.- La tasa general del impuesto sobre la base gravable, será de 8%

En los casos que a continuación se indican, no se aplicará la tasa general, sino las tasas especiales que en seguida se expresan:

I.- La entrega con carácter traslativo de dominio y las prestaciones de servicio, que a continuación se indican, -causarán la tasa del 15%

a).- Automóviles para el transporte de menos de 10 pasajeros con precio oficial de venta al público o precio de reventa superior a \$45,000.00, incluyendo el equipo opcional y accesorios;

b).- Yates y lanchas deportivas;

c).- Armas de fuego, sus partes, accesorios y muni--

ciones;

d).- Aparatos de radio y tocadiscos, simples o combinados entre ellos, excepto los aparatos de radio que captan -- exclusivamente ondas de amplitud modulada; aparatos receptores o reproductores de sonido de cualquier clase, inclusive grabadoras; discos fonográficos y cintas magnetofónicas, excepto -- los ya impresos o grabados que se utilicen para fines didácticos o científicos; aparatos receptores de televisión a color -- y sus partes;

e).- Piedras preciosas o semipreciosas, perlas naturales o cultivadas; manufacturas de joyería, excepto las manufacturadas exclusivamente con plata; relojes manufacturados -- con oro, plata, platino y sus combinaciones así como los que -- tengan incrustaciones o adornos de piedras preciosas o semipreciosas o perlas;

f).- Prendas de vestir de piel con pelo; hilados, tejidos y prendas de vestir de seda natural; prendas de vestir -- con precio unitario superior a \$1,500.00 ; fraos, chequés y -- smokings;

g).- Cosméticos, lociones, perfumes y extractos para perfumes;

h).- Artículos de porcelana, cristal cortado o de -- plomo o roca, jade, coral, marfil y ámbar, excepto los de uso -- industrial;

i).- Alfombras, tapetes y tapices, excepto los elabo



rados con fibras duras;

j).- Aparatos fotográficos, cinematográficos, proyectores de películas y de transparencias, así como sus partes y accesorios, excepto las cámaras fijas de fotografía y las identificables como de uso exclusivo para la prensa y la industria; encendedores de toda clase, excepto los de uso industrial; --- prismáticos o anteojos de larga vista, gemelos y cualquier otro aparato similar, sean monoculares o binoculares, excepto los que por sus características sean de aplicación exclusiva para actividades didácticas o científicas;

k).- Naipes, dados, ruletas y mesas de billar;

l).- Secadoras de cabello y resuradoras eléctricas;-

m).- Aparatos de aire acondicionado, incluyendo sistemas integrales; equipos y accesorios para albercas; cortadoras de pasto, eléctricas o de motor de combustión interna; lavadoras y secadoras de vajillas;

n).- Artículos deportivos para polo, golf, tenis, cacería y equitación;

o).- Instrumentos musicales;

p).- Servicios de centros nocturnos, cantinas, bares y cabarets; servicios en restaurantes de primera; servicios en peluquerías y salones de belleza de primera; servicios de cablevisión;

q).- Billetes, boletos o contraseñas, que permitan -

al público la entrada o el acceso a espectáculos en hipódromos, galgódromos, frontones y jaiala ; derecho de apartado en espectáculos deportivos y taurinos.

II.- En la entrega con carácter traslativo de dominio de bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, cualquiera que sea el contrato, acto o resolución de autoridad que de origen a ella:

a).- Si el valor del bien entregado no excede de ---  
\$50,000.00 ..... 2%.

La tasa establecida en este inciso se aplicará cualquiera que sea el valor de los inmuebles:

1.- Si se trata de predios rústicos.

2.- Si se encuentran congelados más del 50% de las rentas del inmueble, por disposición legal o de autoridad competente.

b).- Si excede de \$50,000.00 ; pero no de \$100,000.00 sobre el monto total de la operación .....2.5%

c).- Si excede de \$100,000.00; pero no de \$200,000.00 sobre el monto total de la operación.....3.0%

d).- Si excede de \$200,000.00; pero no de \$300,000.00 sobre el monto total de la operación.....3.5%

e).- Si excede de \$300,000.00; pero no de \$500,000.00 sobre el monto total de la operación..... 4.0%

f).- Si excede de \$500,000.00, pero no de \$750,000.00 sobre el monto total de la operación.....4.5%

g).- Si excede de \$750,000.00.....5.0%

h).- Si se trata de terrenos materia de colonización entregados conforme a contratos que se hayan celebrado de --- acuerdo con las leyes sobre la materia..... 1.0%

III.- La entrega de bienes inmuebles para su aprovechamiento temporal, cualquiera que sea el contrato, acto o resolución de autoridad que de origen a ella.....1.5%

IV.- En el previsto en la fracción IV del artículo -  
1o.:

a).- Si la duración del viaje no excede de 10 días -  
.....20%

b).- Si la duración del viaje excede de 10 días y no de 30..... 25%

c).- Si la duración del viaje excede de 30 días..30%

## CAPITULO III

## DEL PAGO DEL IMPUESTO.

Artículo 90.- Los sujetos del impuesto efectuarán -- el pago conforme a las siguientes reglas:

I.- Si los bienes muebles se entregan o los servi -- cios se prestan por una persona que no tenga el carácter de -- empresa y los mismos bienes o servicios son recibidos por per -- sona que no sea empresa: el sujeto del impuesto formulará una -- declaración entre la autoridad fiscal y con la misma exhibirá -- el pago; o bien, se adherirán y cancelarán estampillas por el -- monto del impuesto causado, en el documento que con motivo de -- la operación deberá en todo caso expedirse. En los casos pre -- vistos en esta fracción, el que hace la entrega de los bienes -- o presta los servicios tiene responsabilidad solidaria por el -- pago del impuesto:

II.- Si los bienes inmuebles se entregan con carác -- ter traslativo de dominio o para su aprovechamiento temporal, -- aún cuando intervengan empresas, se aplicarán las disposicio -- nes contenidas en la fracción I de este artículo;

III.- Si la entrega de bienes muebles o la prestación -- de servicios se reciben de una empresa mayor residente en el -- país: entregándole el impuesto causado, que dicha empresa ma -- yor tendrá obligación de recaudar.

Para los efectos de esta ley, se considerarán empre --

sas mayores las personas morales y las sucursales o agencias - de empresas extranjeras, establecidas en el país. Las personas físicas que utilicen capital, trabajo o ambos, para realizar - una actividad lucrativa y cuyos ingresos por enajenaciones o - servicios en su ejercicio regular, excedan de \$500,000.00, se- considerarán también empresas mayores.

Si las personas físicas mencionadas en el párrafo an terior perciben ingresos que no excedan de la expresada canti- dad, serán consideradas como empresas mayores, si cumplen las-- obligaciones que corresponden a éstas.

IV.- Mediante entero en las oficinas fiscales que --- correspondan;

a).- Si el impuesto es a cargo del Gobierno Federal.- El pago lo hará la dependencia que adquiera los bienes o reci- ba los servicios, en la forma y términos que establezca el re- glamento; y la misma dependencia expedirá al que efectúe la --- entrega de los bienes o preste los servicios una constancia so- bre el monto del impuesto causado, a efecto de que con base en ella se realicen las deducciones por impuestos anteriormente -- pegados.

b).- Si los bienes muebles son entregados o los ser- vicios prestados a una empresa mayor por quien no tenga este -- carácter, la misma quedará obligada a cubrir el impuesto con -- su declaración respectiva.

V.- Si se trata de bienes procedentes del extranjero-

que se introduzcan al país: pagarán el impuesto en la aduana correspondiente. Dicho pago será requisito para que puedan retirarse las mercancías del recinto fiscal.

VI.- Si se trata de empresas menores: pagarán el impuesto por las entregas de bienes muebles que se les hagan o por los servicios que les sean prestados, así como el correspondiente a los muebles que entreguen o servicios que presten, conforme a las estimaciones sobre las operaciones respectivas que al efecto practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o a falta de dicha estimación con sus declaraciones mensuales. Sin embargo, si la entrega de bienes o los servicios prestados a empresas menores se realiza por empresas mayores, éstas deberán recaudar el impuesto correspondiente.

Las estimaciones que conforme a esta fracción practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, surtirán efectos para el ejercicio fiscal en que se lleven acabo y para el siguiente;

VII.- Si se trata del caso previsto en la fracción IV del artículo 1o., en el acto de regresar al territorio nacional y sobre la erogación diaria de \$400.00 a que se refiere la fracción IV del artículo 7o. De no efectuarse el pago conforme a lo anteriormente preceptuado y sin perjuicio de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro del impuesto, se anotará el monto del adecuado en el documento que deba utilizarse para identificar al sujeto con motivo de nuevos viajes al extranjero.



Artículo 10.- Los sujetos o los que hubieren recaudado el impuesto deberán enterarlo con su declaración en las oficinas fiscales, dentro del mes siguiente al de la entrega de bienes o prestación de servicios, aún cuando se hubieren concedido plazos mayores para pagar las contraprestaciones respectivas.

En caso de entregas o prestaciones de servicios, en forma periódica, el entero a las oficinas fiscales se efectuará mensualmente, sobre el valor que corresponda a los bienes o servicios prestados durante el mes, aún cuando se hubieren concedido plazos mayores para cubrir la contra prestación respectiva.

En los casos previstos por las fracciones I y II del artículo 9o., si se opta por el uso de estampillas, éstas se adherirán y cancelarán en el documento que deberá extenderse, en la misma fecha que se haya efectuado la entrega de bienes o prestado los servicios. Solamente podrá comprobarse el pago del impuesto con estampillas de la emisión correspondiente al año en que tal pago se realice.

Artículo 11.- Las empresas mayores tendrán derecho a deducir en cualquier tiempo, de los impuestos que deben enterar como responsables solidarios por las entregas de bienes muebles o por los servicios que presten, una cantidad igual al monto de los impuestos que hubieren cubierto previamente como sujetos a las oficinas fiscales o a otras empresas mayores obligadas a recaudarlos.

Tratándose de bienes o servicios que se consideren - como activos fijos, el impuesto pagado por la empresa con motivo de la recepción de los mismos, se deducirá proporcionalmente, en función de los diversos factores que influyan en su utilización, en los términos que determine el reglamento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá -- autorizar mediante reglas generales por ramas de actividad --- económica la deducción acelerada del impuesto pagado con motivo de la recepción de bienes o servicios que constituyan activos fijos.

Artículo 12.- No procederá la deducción de impuestos a que se refiere el artículo 10., en los siguientes casos:

I.- Cuando los bienes muebles o los servicios se reciban o utilicen para la construcción de un bien inmueble, salvo que los adquiriera un constructor para cubrir un contrato de obra a precio alzado;

II.- Cuando los bienes o servicios recibidos se utilicen para hacer entregas o prestar servicios, cuya recepción esté exenta del impuesto;

III.- Cuando se hubieren pagado conforme a las tasas señaladas en las fracciones II, III o IV del artículo 80.;

IV.- Cuando los bienes o servicios recibidos se pierdan por caso fortuito, fuerza mayor, o voluntariamente se des-

truyan o inutilicen.

Artículo 13.- Las empresas que efectúen exportación de bienes o presten servicios que sean recibidos en el extranjero, tendrán derecho a que se les devuelvan los impuestos --- previamente pagados, conforme a la tasa general o a la espe--- cial señalada en la fracción I del artículo 80.

El reglamento de esta ley señalará las reglas de comprobación y los procedimientos para la determinación del monto de dicho impuesto previamente pagados que correspondan a la -- exportación de bienes o a la prestación de servicios al extran<sup>u</sup> jero.

Artículo 14.- El impuesto a que se refieren las frac<sup>u</sup> ciones II y III del artículo 80., se pagará de acuerdo con las siguientes reglas:

I.- El plazo para presentar la declaración y para el pago mismo, empezará a computarse a partir de la fecha en que se haya comenzado a extender la escritura, sin consideración a la fecha en que ésta se firme;

II.- Los notarios y los jueces que actúen por recap<sup>u</sup> toría no autorizarán las escrituras si no existe comprobación del pago del impuesto. Transcurrido el plazo para dicho pago, los funcionarios referidos no los autorizarán y pondrán a las escrituras o minutas la nota de "no pasó";

III.- El plazo para la presentación de la declara---

ción y pago, podrá interrumpirse en caso de que los notarios - o los jueces tengan duda respecto a la cuota que deban aplicar y presenten consulta por escrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

IV.- Dentro del plazo la presentación de la declaración y pago, pueden formularse declaraciones y hacerse pagos - complementarios, sin lugar a causación de recargos ni aplicación de sanciones;

V.- Cuando el impuesto hubiere sido cubierto total o parcialmente con anterioridad al otorgamiento del contrato ante notario o juez que actúen por receptoría, en la parte final de la escritura respectiva se hará constar esta circunstancia y se dará fe del documento en el que aparezca el pago, adicionándose con estos elementos la declaración correspondiente.

Artículo 15.- Los encargados de los registros públicos federales o locales, no harán inscripción alguna de documentos públicos o privados, si no se demuestra que se ha pagado el impuesto causado conforme a esta ley.

#### CAPITULO IV

#### DE LAS EXENCIONES.

Artículo 16.- Están exentas de la tasa general  $t$  de la señalada en la fracción I del artículo 80.:

I.- La introducción de bienes al país con carácter de importación temporal, siempre que no se efectúen operacio-

nes de venta de los mismos;

II.- La entrega de los siguientes bienes, siempre -- que no hayan sido industrializados ni transformados:

a).- Productos de la agricultura y de la silvicultura;

b).- Productos de la ganadería, avicultura, apicultura y de la caza;

c).- Productos de la pesca, captura de especies marinas y buceo, siempre y cuando dichos productos no se consuman en el lugar en que se expenden. No gozarán de la exención a -- que esta fracción se refiere: la adquisición o alquiler de toros y novillos de lidia y de caballos para los diversos deportes ecuestres, así como la adquisición de flores cultivadas.

Se entiende que los productos han sido industrializados y transformados cuando se ha modificado su estado, forma o composición.

III.- La entrega de:

a).- Tortillas, pan, masa de nixtamal, harina de maíz y harina de trigo;

b).- Leche condensada, evaporada, deshidratada, rehidratada o enlatada;

c).- Aguas purificadas, destiladas o potables, no -- ceosas ni compuestas, así como hielo y las aguas destinadas al

riego;

d).- Azúcar, mascabado, piloncillo y sal;

e).- Sub-productos industriales destinados a la elaboración de alimentos para animales;

f).- Carbón vegetal, petróleo diáfano y tractolina;

g).- Sombreros de palma y huaraches;

h).- Gas para uso doméstico, excepto anhídrico carbónico;

i).- Energía eléctrica.

IV.- Las entregas o servicios de impresión de los siguientes bienes: libros, periódicos, revistas o música impresa que no sean discos o cintas;

V.- La adquisición de partes sociales, las aportaciones para capital o patrimonio y la distribución entre los socios, accionistas o asociados del haber social;

VI.- La entrega de valores, títulos de crédito y, en general, todas las operaciones de crédito;

VII.- Los servicios prestados por:

a).- Instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, que constituyan su objeto directo;



b).- Instituciones de seguros y de fianzas, que constituyan su objeto directo;

c).- Agentes de bolsa, agentes y corredores de valores, agentes y corresponsales de instituciones de crédito y -- organizacionez auxiliares, de seguros y finanzas, cuando sean propios de sus funciones;

VIII.- La entrega de bienes por herencia o ledado;

IX.- La entrega de promedios en loterías, rifas y -- juegos permitidos;

X.- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realicen las cooperativas de consumo, las empresas y sindicatos que vendan a sus trabajadores o a sus miembros artículos de consumo necesario, los establecimientos de enseñanza pública y privada, los establecimientos penitenciarios y las -- empresas porteadoras de personas o cosas. Las personas mencionadas en esta fracción causarán los impuestos establecidos en esta ley, por los bienes o servicios que reciban.

Artículo 17.- Están exentos del impuesto a que se -- refieren las tasas especiales contenidas en las fracciones --- II y III del artículo 8o., la entrega de casas habitación con carácter traslativo de dominio, o para su aprovechamiento temporal, en los siguientes casos:

I.- Cuando sean adquiridas con préstamos otorgados -- por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Tra-

bajadores del Estado o por alguna institución de crédito en substitución de dicho Instituto;

II.- Cuando sean adquiridas con préstamos otorgados - por los gobiernos de los Estados o de los Municipios o por instituciones similares al Instituto de Seguridad y Servicios -- Sociales de los Trabajadores del Estado, y

III.- Cuando se trate de viviendas de interés social, - de acuerdo con los criterios generales que al respecto fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo al Banco de - México, S.A.

Para que operen las exenciones establecidas en este artículo, se requiere autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 180.- Están exentas del impuesto a que se - refiere la tasa especial contenida en la fracción IV del artículo 80., las erogaciones que realicen:

I.- Los agentes diplomáticos y consulares extranjeros debidamente acreditados y el personal de oficina de las misiones y consulados extranjeros; los funcionarios y empleados de organismos internacionales cuya sede o representación oficial se encuentre en México; los familiares de los sujetos antes -- mencionados que dependan de ellos, así como las personas que - estén dedicadas exclusivamente al servicio doméstico de las -- exceptuadas conforme a esta fracción.

Las excepciones a que esta fracción se refiere solo surtirán efecto si se trata de personas de nacionalidad distinta a la mexicana;

II.- Los miembros del servicio exterior mexicano, así como las personas que desempeñen una comisión permanente del Ejecutivo en el extranjero; sus cónyuges, ascendientes y descendientes que dependan económicamente de ellos, así como las personas que salgan al extranjero a dedicarse exclusivamente al servicio doméstico de los mencionados. Los familiares a que se refiere esta fracción sólo estarán exentos del impuesto en víajes cuyo lugar de destino sea el de la comisión conferida.

Para que operen las exenciones establecidas en esta fracción se requerirá constancia expedida por la Secretaría de Relaciones Exteriores, de la que se destinará una copia a la de Hacienda y Crédito Público;

III.- Los integrantes de misiones de asistencia social que por requerimiento de las mismas deban salir del territorio nacional, siempre que medie aprobación previa que podrá conceder discrecionalmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

IV.- Los estudiantes becados que comprueben a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la realización de sus estudios. Antes de salir del País, los interesados obtendrán de la propia Secretaría una constancia sobre la procedencia de la exención sujeta al cumplimiento del requisito expresado;

V.- Los trabajadores migratorios que salgan del País mediante contratos aprobados por las autoridades correspondientes;

VI.- Las personas que se ausenten del País para trabajar en el extranjero mediante remuneración, por un término mayor de tres meses, siempre que previamente a su salida exhiban ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el contrato de prestación de servicios y comprueben, a satisfacción de la propia Secretaría, a su retorno, la realización del trabajo;

VII.- Los integrantes de las tripulaciones de las líneas de servicio público de transporte;

VIII.- Quienes realicen viajes al extranjero cuya duración no exceda de 24 horas.

## CAPITULO V

### DE LAS DECLARACIONES .

Artículo 190.- Las empresas que tengan el carácter de sujetos o de responsables solidarios, deberán presentar declaraciones, que se sujetarán a las siguientes reglas:

I.- Cada mes de calendario presentarán declaraciones que se referirán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravados con la tasa general señalada en el artículo 80. y con la especial indicada en la fracción I de dicho precepto, realizadas dentro del mes de calendario inmediato an

terior. Estas declaraciones incluirán las modificaciones a la base gravable, consecuencia de cambios, en las condiciones de las operaciones comprendidas en declaraciones anteriores. Los enteros correspondientes a dichas modificaciones, no causarán recargos si se incluyen en la declaración que corresponde al mes en que tales modificaciones se efectúen. Las declaraciones mensuales se presentarán en todo caso, aún cuando la empresa no tuviere obligación de hacer entero alguno;

II.- Anualmente, a más tardar el día 30 de junio, presentarán una declaración relativa a las entregas de los bienes o prestación de servicios efectuados durante el año de calendario inmediato anterior.

Las empresas menores respecto de las cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubiere formulado estimación de sus operaciones, quedarán liberadas de las obligaciones de presentar declaraciones, en tanto surta efectos dicha estimación.

Artículo 20.- El sujeto del impuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 10., estará obligado a presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro del término de 60 días, contados a partir de la fecha de su regreso al territorio nacional, una declaración sobre las erogaciones gravables, acompañando la documentación comprobatoria respectiva. La falta de presentación de dicha declaración, no dará lugar a la imposición de sanciones; pero la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en un plazo de 180 días, podrá suplir dicha declaración y formular, en su caso, liquidaciones -

adicionales de impuesto omitido y recargos, siempre que se comprobare que las erogaciones fueron mayores a las previstas en la fracción IV del artículo 7o.

Transcurrido el plazo respectivo, el sujeto del im--puesto podrá presentar la declaración mencionada, ni la Secre--taría de Hacienda y Crédito Público formular liquidaciones adi--cionales.

Artículo 21o.- Las declaraciones referentes a entre--gas de bienes inmuebles con carácter traslativo de dominio o - para su aprovechamiento temporal, se sujetarán a las siguien--tes reglas:

I.- Se formularán por cada entrega gravada en esta ley;

II.- Serán formuladas por el notario o funcionario que intervenga, bajo su responsabilidad. Si no intervienen notario o funcionario público, la declaración estará a cargo de las -- partes; y

III.- Se presentarán en la oficina receptora respecti--va dentro de los 30 días siguientes a la fecha del otorgamien--to del contrato o acto a que se refieran.

Artículo 22o.- En el acto de la presentación de las--declaraciones, deberá ser cubierto integralmente el impuesto y--los recargos, en su caso.

Las oficinas receptoras sólo podrán rechazar las de--

claraciones, si no se exhibe con ellas el total de la cantidad por pagar.

Los dispuesto en este precepto, no se aplicará en el caso previsto en el artículo 200.

Artículo 230.- En los casos de introducción de bienes al país, quien realice la introducción deberá proporcionar los datos necesarios para la determinación y liquidación del impuesto por la autoridad fiscal.

Cuando el sujeto del impuesto impugne la resolución que determine el crédito fiscal, se tomarán muestras de los -- bienes antes de su retiro del recinto fiscal .

## CAPITULO VI

### CONTABILIDAD Y DOCUMENTOS COMPROBATORIOS DE DEDUCCIONES.

Artículo 240.- Las empresas están obligadas a llevar -- libros y registros de contabilidad, que permitan a las autoridades fiscales verificar los datos que contengan sus declaraciones.

Artículo 250.- Las deducciones del impuesto sólo procederán en los siguientes casos;

I.- Si el impuesto pagado a otra empresa mayor consta expresamente en los libros de contabilidad y en documentos -- foliados con mención del nombre, domicilio y número de registro federal de causantes de quien efectúa la entrega o presta-



el servicio y de quien lo recibe. En dichos documentos deberán identificarse los bienes o servicios objeto de la operación, - así como su valor;

II.- Si el pago del impuesto efectuado directamente - por el sujeto a las Oficinas Fiscales, está debidamente comprobado;

III.- Si el impuesto causado consta en los documentos - a que se refiere el artículo 9o., fracción IV, inciso a).

Artículo 26o.- Las empresas mayores que entreguen -- bienes o presten servicio a otras empresas, estarán obligadas - a expedirles documentos que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 25o.

## CAPITULO VII DE LAS PARTICIPACIONES A LOS ESTADOS Y AL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES.

Artículo 27o.- Los Estados que deroguen sus impues-- tos locales y municipales sobre cualquiera actividad de la que deriven entregas de bienes o prestaciones de servicios, gravadas por la tasa general del artículo 8o., recibirán una participación en el rendimiento de dicha tasa.

Tal participación se calculará conforme a las bases - que, en cada caso, se acuerden entre el Estado y el Gobierno - Federal, las cuales tendrán una duración que no exceda de cinco años.

El monto de dicha participación no podrá ser menor al conjunto de recursos de todos los impuestos locales y municipales que se deroguen, correspondientes al último ejercicio fiscal del Estado que haya optado por participar en el sistema -- que se establece en este precepto.

En la determinación de la participación deberá tenerse en cuenta el incremento de recaudación que, en forma global se obtenga, a efecto de que cada participación se vea incrementada en el mismo porcentaje de crecimiento de la recaudación total.

Artículo 280.- Al quedar derogados en el Distrito y Territorios Federales los impuestos locales sobre cualquiera actividad de la que deriven entregas de bienes o prestaciones de servicios, gravadas por la tasa general del artículo 80., - el Ejecutivo Federal establecerá la participación que les corresponda conforme a las bases descritas en el artículo que -- antecede.

Artículo 290.- Donde no se supriman los impuestos -- mencionados en los dos artículos precedentes, la tasa general del impuesto a que se refiere esta ley, será del 5%. Las deducciones por impuestos pagados en los términos del artículo 110., se harán en estos casos también a la tasa del 5%.

#### TRANSITORIOS

.....

Artículo Unico.- La tasa general del impuesto que por la presente ley se crea, mencionada en su artículo 80., durante el primer año de su vigencia se reducirá en un diez porciento

to y en la misma proporción se reducirán las deducciones respectivas.

## B I B L I O G R A F I A.

- Elizondo A., Everardo. La Imposición al Valor Agregado en México: Comentarios sobre un Análisis, Comercio Exterior, Junio de 1969.
- Johansen, Leif. Public Economics, North Holland Publishing, 1968.
- Merino Mañón, José. La Imposición al Valor Agregado en México: Análisis de un Proyecto. Comercio Exterior, ---- abril de 1969.
- Matthiasson, Bjorn. "¿Que significa Realmente? El Impuesto. - Sobre el Valor Agregado". Finanzas y Desarrollo, Núm. 1, 1970.
- Missorten, Walter. Some Problems in Implating a Tex on Value - Added. "National Tax Journal", Vol. XXI, Núm 4, - diciembre de 1968.
- Oakland, William H. The Theory of the Value Added Tax: I-A Com parison of Tax Bases. "National Tax Journal", -- Vol. XX, Núm. 2., junio de 1967.
- Rosembuj, Tulio Raúl. El Impuesto sobre el Valor Agregado en el Proceso de Integración Latinoamericana. Comercio Exterior, noviembre de 1970.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El Impuesto al Valor Agregado en la República Federal de Alemania. In Investigación Fiscal, Núm 36, diciembre de 1968.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Encuesta sobre los -  
Efectos del Anteproyecto de Ley Federal del Im--  
puesto sobre Egresos. Investigación Fiscal, Núm.-  
42, junio de 1969.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Proyecto de Ley del-  
Impuesto Federal sobre Egresos. Investigación Fis-  
cal, Núm. 47, noviembre de 1969.

Sullivan, Clara K. The Tax on Value Added. Columbia University  
Press, New York, 1965.



