



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS.

TESIS

DEVOLUCIÓN DE IVA CONTRA EL INCREMENTO DE SU TASA IRONÍAS DE LA RECAUDACIÓN FISCAL.

Que para obtener el título de:

MAESTRA EN FISCAL

Presenta:

Sandra Huante Chávez.

Director de tesis:

Dr. José Luis Chávez Chávez

Morelia, Michoacán

Agosto 2019



Índice

Resumen	5
Abstrac	6
Introducción	7
CAPÍTULO I. Fundamentos de Investigación.....	9
1.1 Objetivo General	9
1.2 Objetivo Particulares	9
1.3 Instrumentos de Investigación.....	9
1.4 Planteamiento del Problema	10
1.5 Problematización.....	11
1.6 Hipótesis	14
1.7 Justificación.....	14
1.8 Preguntas de Investigación	17
1.9 cuadro de Congruencias Metodológicas	18
1. 10 Materiales a utilizar.	20
CAPITULO II Marco teórico.....	22
2.1. Concepto de la recaudación fiscal	22
2.2. Antecedentes de la recaudación fiscal.....	23
2.3. Estrategia para la recaudación fiscal	25
2.4. Objetivos de la recaudación fiscal.....	29
2.5 Estadísticas históricas de la recaudación fiscal	30
2.5.1 Evolución de la presión tributaria.....	38
2.5.2 Recaudación tributaria total como porcentaje del PIB	39
CAPITULO III Fundamento fiscal	42
3.1 Definiciones del IVA	42
3.2 Antecedentes del IVA.....	43

3.3. Antecedentes de las tasas del IVA.....	47
3.4 Cambios a la Ley del IVA en la Reforma 2014	50
3.5 Mecánica y Aplicación de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado.....	53
3.5.1 Sujeto, Objeto y Base del Impuesto.....	54
3.5.2 Tasa.....	54
3.5.3 Mecánica del Cálculo de IVA.	73
3.5.4 Época de Pago	84
3.5.5 Funcionamiento general del IVA.....	87
3.6 Origen del saldo a favor de IVA	88
3.7 Saldos A Favor.....	94
3.7.1 El Acreditamiento.....	95
3.7.2 La compensación.....	96
3.7.3 Devolución de Saldos a favor	102
CAPITULO IV Propuesta.....	109
4.1 Análisis de la recaudación fiscal	109
4.1.1 2018: a cuatro años de la reforma, ¿qué ha cambiado?.....	112
4.2 Tasa 8% en la región fronteriza	115
4.3 Análisis de las Devoluciones de IVA.....	117
4.4 Propuestas para el Cambio de tasa 0%.....	118
Conclusiones.....	125
Bibliografía	127

Tabla de Ilustraciones

Ilustración 1. Recaudación y Devolución de IVA	12
Ilustración 2. Grafica Recaudación y Devolución de IVA	13
Ilustración 3. Recaudación Fiscal 2013-2017	16
Ilustración 4. Tasas aplicables al IVA en los XML	73
Ilustración 5. Funcionamiento general del IVA	87
Ilustración 6. Flujo de IVA con tasas 16%	92
Ilustración 7. Flujo de IVA con tasas 16% y 0%	93
Ilustración 8. Flujo de IVA con tasa 16% y Exentos	94
Ilustración 9 Cuadro de compensaciones hasta el 31 de diciembre del 2018	100
Ilustración 10 cuadro de Compensaciones a partir del 01 de enero del 2019	101
Ilustración 11. Comparativa de Esquemas de los saldos a favor	101
Ilustración 12. Procedimiento de Devolución de Saldos a Favor.....	107
Ilustración 13. Recaudación de IVA 2000-2013	111
Ilustración 14. Recaudación de IVA 2010-2018	113
Ilustración 15. Devolución de Saldos a Favor de IVA.....	114
Ilustración 16 Proporción de Devoluciones de IVA y Recaudación Real de IVA ..	115
Ilustración 17. Empresas tomadas como base para el análisis de Jurado	121

Resumen

La presente investigación tiene como finalidad involucrarse en un estudio formal encaminado a:

EL diseño metodológico que servirá de sustento para darle viabilidad a la investigación científica.

La información recopilada que será la base para el problema planteado y las conclusiones a las que se llegaron después de analizar dicha información.

Por lo anterior el objetivo principal fue analizar el rendimiento recaudatorio que ha tenido el Impuesto al Valor agregado (IVA) respecto al Producto Interno Bruto (PIB), así como las cantidades de Saldos a favor devueltas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Siendo el Impuesto al valor agregado (IVA) el segundo impuesto más importante después del Impuesto sobre la renta (ISR), es de suma importancia que se analice en busca de mejorar su rendimiento recaudatorio, puesto que un cambio bien estructurada a dicha ley podría traer grandes beneficios a la federación, y a su vez a la sociedad.

Por ello el conocer su origen, su rendimiento recaudatorio, la mecánica de aplicación, y los cambios que ha tenido en los últimos años puede ser fundamentan para generar un cambio de perspectiva y aplicación que ayude a mejorar la recaudación fiscal y el cumplimiento del principio de equidad y proporcionalidad de este impuesto.

Abstract

The purpose of this research is to get involved in a formal study aimed at:

The methodological design that will sustain the viability of scientific research.

The information collected that will be the basis for the problem raised and the conclusions reached after analyzing said information.

Therefore, the main objective was to analyze the collection performance of the Value Added Tax (VAT) with respect to the Gross Domestic Product (GDP), as well as the amounts of balances returned by the Tax Administration Service (SAT).

Since the Value Added Tax (VAT) is the second most important tax after Income Tax (ISR), it is of the utmost importance that it be analyzed in order to improve its revenue collection, since a well-structured change to said law could bring great benefits to the federation, and in turn to society.

Therefore, knowing its origin, its revenue collection, the mechanics of application, and the changes it has had in recent years can be fundamental to generate a change of perspective and application that helps improve tax collection and compliance with the principle of equity and proportionality of this tax.

RETORNO DEL IMPUESTO AL CONSUMO PROBLEMAS ECONÓMICOS PARA LA AUTORIDAD.

Introducción

En la actualidad, cada año, tenemos nuevas reformas por parte de la autoridad, mismas que aplican para los contribuyentes: personas físicas y personas morales; generando con ello más obligaciones, especialmente en Impuesto al Valor Agregado (IVA). Lo anterior con la finalidad de incrementar la recaudación fiscal, pero, a su vez, existen beneficios como la tasa del 0% que genera saldos a favor para un grupo específico de contribuyentes; quienes mediante la mecánica actual de la ley pueden solicitar devoluciones de cantidades importantes o compensaciones de las mismas, evitando así el pago de Impuestos.

El tener una tasa impositiva alta de IVA tiene una repercusión en los bolsillos de los contribuyentes que no cuentan con el beneficio de la devolución del impuesto. Ocasionando que no se cumpla el principio de equidad y proporcionalidad que marca la Constitución.

En el presente documento se analizará y profundizará en esta situación, buscando proponer una posible alternativa. Dicha investigación se encuentra estructurada de la siguiente manera:

Capítulo I.- Fundamentos de la investigación: Donde se describe la situación problemática, las preguntas de investigación, el objetivo y la hipótesis de la investigación, así como la justificación y limitaciones de la misma.

Capítulo II Marco teórico.- En este capítulo se hace una descripción sobre la recaudación fiscal desde sus antecesores hasta la actualidad.

Capítulo III.- Fundamento fiscal - Este capítulo trata de los fundamentos fiscales que existen para el Impuesto al Valor Agregado, su mecánica de cálculo y sus antecedentes.

Capítulo IV.- Propuesta. - Donde se analizan los principales problemas del Impuesto al Valor Agregado y las posibles adecuaciones para mejorar su recaudación.

CAPÍTULO I. Fundamentos de Investigación.

1.1 Objetivo General

Analizar si los cambios introducidos por la reforma hacendaria del 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 11 de diciembre del 2013; misma que modifica a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), han tenido un impacto positivo o negativo en la recaudación del mencionado impuesto.

1.2 Objetivo Particulares

- Conocer la exposición de motivos de los cambios a la ley del Impuesto al Valor Agregado del 2014.
- Analizar las características de las diferentes tasas de IVA y los saldos a favor.
- Detallar las consecuencias financieras de las devoluciones del IVA.
- Analizar la posible unificación de las tasas del IVA.

1.3 Instrumentos de Investigación

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

1.4 Planteamiento del Problema

En la actualidad, el Gobierno Federal de México busca la manera de lograr un incremento en la recaudación de sus ingresos tributarios; pero, pese a las reformas y adecuaciones que se han realizado a lo largo de los años, siguen existiendo algunas lagunas y tratamientos especiales en las leyes fiscales que sólo benefician a una parte de los contribuyentes.

Para conocer algunos de los efectos positivos y negativos de estos tratamientos especiales, centraremos nuestro estudio en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA); de la cual se desprenden algunas problemáticas como el de la existencia de diversas tasas de gravamen (16 y 0 por ciento), las cuales han sido causantes de polémica. Ya que existen contribuyentes que han logrado ubicar sus productos o servicios dentro de la tasa del cero por ciento, distorsionando con ello el objetivo principal de dicha tasa. La cual fue creada para lograr un beneficio social al poner al alcance de la población menos favorecida aquellos productos de consumo básicos como son alimentos, medicinas y vivienda.

El tributar en la tasa del cero por ciento, puede parecer que otorga un beneficio menor; pero al ser generadora de saldos a favor, permite que los contribuyentes no sólo no paguen el IVA, sino que puedan compensarlo contra el pago de ISR a cargo e, incluso, en el peor de los casos, para el gobierno, poder solicitar la devolución de dichas cantidades.

Situaciones que no son ajenas para el Gobierno, ya que han sido mencionadas en la Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. (2013):

El bajo potencia recaudatorio del IVA en México se explica fundamentalmente por la aplicación de diversos regímenes especiales como lo son la tasa del 0% a un amplio número de bienes y servicios, así como la aplicación de una tasa reducida en la región fronteriza. Estas tasas, además de erosionar la base

gravada dificultan su administración, ya que dan lugar a un gran número de solicitudes de devolución, las cuales demandan de parte de la administración tributaria importantes recursos, tanto materiales como humanos, para revisar la veracidad de la información, documentación y operaciones reportadas en dichas solicitudes.¹

1.5 Problematicación

El IVA, como impuesto indirecto que es, debe de ser pagado por casi toda la población mexicana; teniendo, por este motivo, una gran importancia para el funcionamiento, administración y captación de recursos del gobierno federal.

Hasta el año 2013, el mencionado impuesto manejó tres tasas: siendo éstas del 16, 11 y 0 por ciento. Generando controversia en la aplicación de la tercera, la del cero por ciento, ya que la misma era y es, hoy en día, la principal responsable de que se generen saldos a favor para diversos contribuyentes, incluidos entre ellos algunas grandes empresas y/o grupos corporativos. Pues estas empresas, al consumir productos y/o servicios gravados a tasa del 16 por ciento, generan un IVA acreditable; mismo que no se ve afectado al comercializar productos gravados con la tasa del cero por ciento; debido a que no cobran IVA por estas ventas llevadas a cabo. Lo que ocasiona que, por el mecanismo de cálculo de dicho impuesto, el IVA acreditable se convierta en saldo a favor. El cual puede ser solicitado en devolución o compensación contra otros impuestos a cargo, reduciendo las aportaciones que el contribuyente realiza al gobierno.

Como consecuencia de esta situación, el gobierno federal llevó a cabo una reforma hacendaria en el año 2014, con la que se pretendía disminuir el efecto de los saldos a favor generados por la tasa del cero por ciento. Dentro de esta

¹ Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. Gaceta Parlamentaria. Recuperado de: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

reforma se implementaron cambios, tales que, la eliminación de la tasa del 11 por ciento, que se aplicaba en la región fronteriza; se dio la eliminación de algunos productos que figuraban dentro de la tasa del cero por ciento y se gravaron algunos otros con la tasa del 16 por ciento.

Con éstos y otros cambios, el gobierno federal esperaba lograr un incremento en la recaudación total por concepto de IVA; así mismo, se buscaba lograr una reducción en la cantidad que era devuelta a los contribuyentes por concepto de IVA.

Recaudación y Devolución de IVA 2010 - 2017		
Año	IVA anual	Devolución de IVA anual
2010	504,509.26	187,556.70
2011	537,142.54	228,719.60
2012	579,987.47	275,047.40
2013	556,793.89	264,050.10
2014	667,085.05	238,959.30
2015	707,212.84	312,640.20
2016	791,700.24	341,665.60
2017	816,048.11	426,964.40
Millones de pesos Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT)		

Como puede apreciarse en la tabla, la recaudación por concepto de IVA se mantuvo en un constante incremento; esto hasta el año posterior (2013) a la reforma fiscal, mismo año en el que se dio una reducción del 0.041 por ciento (\$ 23,193.58 millones).

Ilustración 1. Recaudación y Devolución de IVA

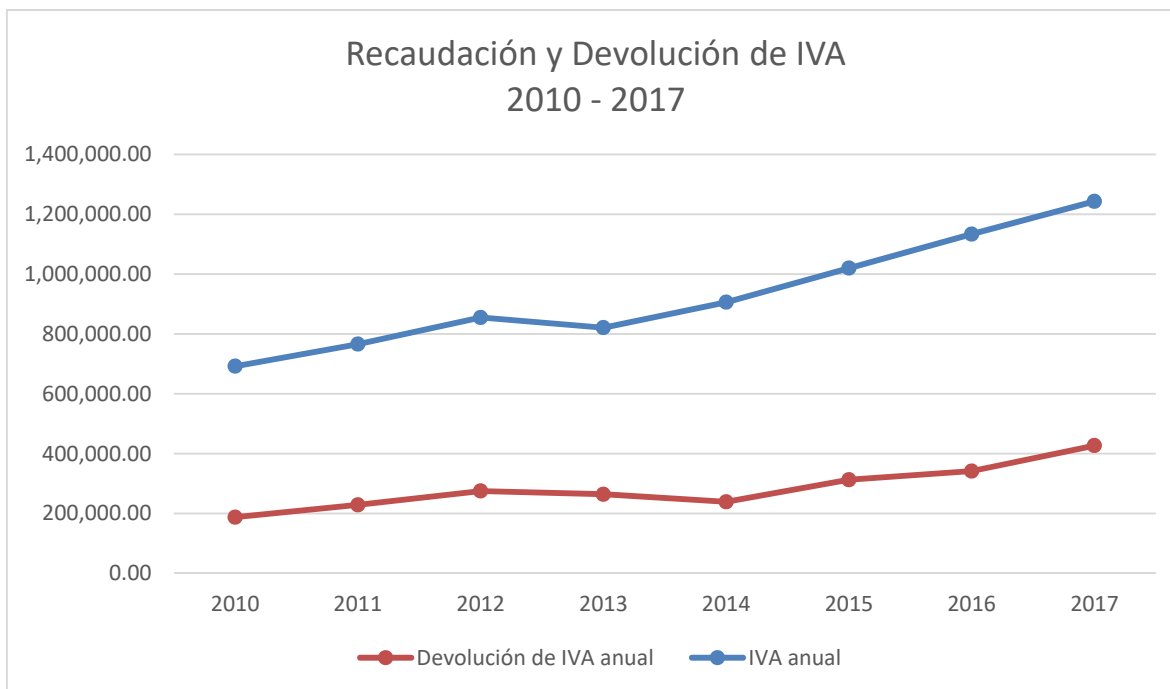


Ilustración 2. Grafica Recaudación y Devolución de IVA

,l incremento en la recaudación del IVA, se ha venido dando un aumento en la cantidad de dinero que es devuelta como concepto del mismo impuesto.

Como se menciona en la Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. (2013):

Muestra de lo anterior es que mientras que en México en 2012 la recaudación del IVA fue 3.74% del producto interno bruto (PIB), en promedio en los países de América Latina y en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos (OCDE) era de 6.5% y 6.9% del PIB, respectivamente, así, de manera comparativa, la recaudación del IVA en México es inferior en 56% a la que en promedio se registró en Argentina, Chile y

Uruguay, cuya recaudación asciende a 8.0%, 7.7% y 9.7% del PIB respectivamente (8.5% del PIB en promedio).²

Derivado de los cambios realizados con la Reforma Hacendaria del 2014; así como los resultados que de éstos se esperaban, se hace necesario el análisis de los resultados obtenidos durante los años posteriores a su aplicación.

1.6 Hipótesis

La existencia de un amplio número de productos o servicios gravados a la tasa del cero por ciento del IVA ocasiona que se generen importantes cantidades de saldos a favor, de los cuales una gran parte se convierten en solicitudes de devolución, afectando de manera negativa a la recaudación neta del IVA.

Como consiguiente, es posible que la disminución de la cantidad de aquellos productos gravados dentro de la tasa cero por ciento del IVA, aunado a una menor tasa general del mismo impuesto, podrían generar mejores resultados de recaudación, hablando en términos netos.

1.7 Justificación

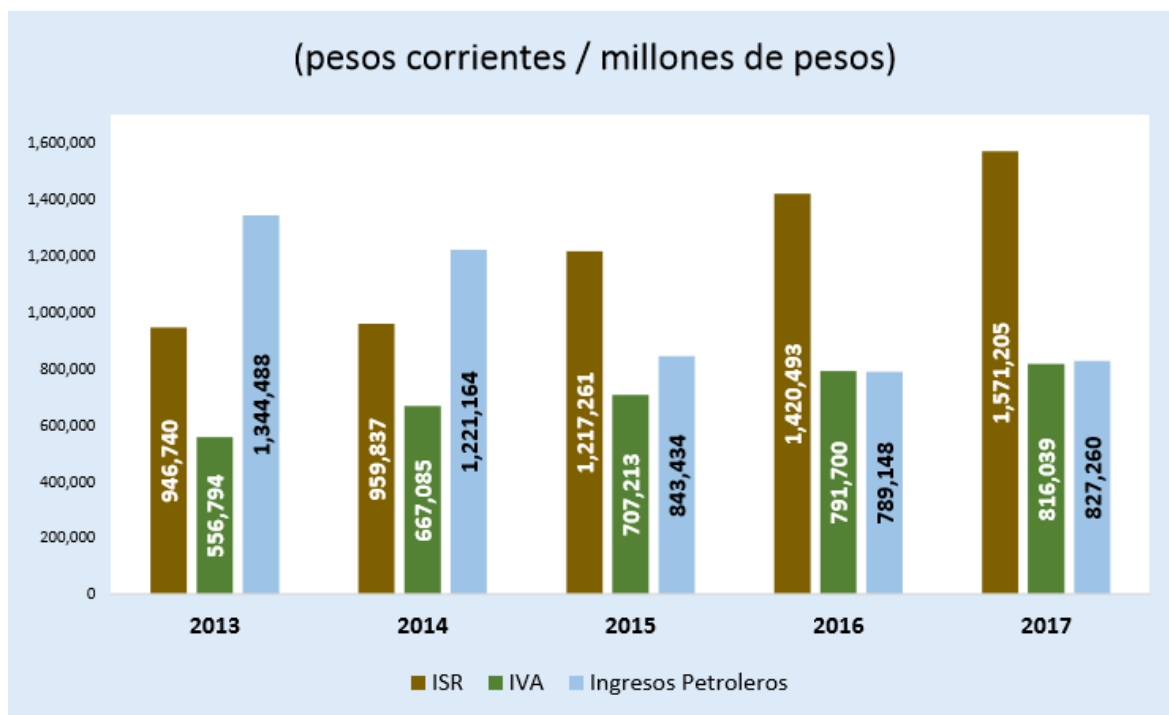
México, como cualquier otro país, requiere de ingresos para la operación y funcionamiento de su gobierno. Siendo sus principales fuentes de ingresos el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los provenientes de los hidrocarburos, Ingresos Petroleros.

² Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. Gaceta Parlamentaria. Recuperado de: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

Sin embargo, y debido a las turbulencias económicas que se han venido suscitando a lo largo de los últimos años, éstos últimos (los ingresos petroleros) se han visto mermados, principalmente por la caída del precio internacional del petróleo. Dejando en manos de los dos restantes impuestos el soportar la carga de gastos de la federación. Por ello, en el año 2014 se llevó a cabo una serie de modificaciones a las leyes del ISR, IVA (Reforma Fiscal) e Hidrocarburos (Reforma Energética). Con las cuales se pretendía obtener una alternativa en la recaudación de los recursos del Sector Público a los mencionados ingresos petroleros.

De acuerdo con el reporte *Evolución y Perspectiva del ISR e IVA, 1990-2019*, elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP):

La importancia de estos impuestos radica en que en gran medida hacen factible funcionar al grueso de la economía en donde los recursos públicos inciden. Por ejemplo, en los últimos cinco años han representado en promedio el 85 por ciento del total de los Ingresos Tributarios y el 58 por ciento del total de los Ingresos No Petroleros; además representaron en promedio el 6.43 y 3.75 por ciento del PIB (precios corrientes), respectivamente. (2018).



Fuente: SHCP. Elaborado por: el CEFP.

Ilustración 3. Recaudación Fiscal 2013-2017

La importancia de dichos impuestos (IVA e ISR) queda demostrada en el gráfico al observar que los mismos representan parte significativa de los ingresos obtenidos por el gobierno; a la par de que ayudan a soportar la reducción constante que han venido sufriendo los ingresos petroleros.

Con base en la gráfica podemos observar que el Impuesto al valor agregado ocupa el segundo lugar de los ingresos no petroleros en la recaudación tributaria, por ello se hace de suma importancia el analizar si las medidas llevadas a cabo en la reforma fiscal del 2014 han aumentado su eficiencia recaudatoria; ya que incluso en la exposición de motivos de dicha reforma se hace mención sobre el bajo coeficiente de recaudación que tiene México comparado con los países miembros de la OCDE y América Latina, en dicha exposición de motivos, se menciona que:

Existe un indicador que permite medir la eficiencia recaudatoria del IVA y compararlo en el ámbito internacional. Dicho indicador, llamado coeficiente de eficiencia mide la relación entre la recaudación observada y aquella que teóricamente se obtendría de aplicarse la tasa general sobre una base amplia

con pleno cumplimiento. Conforme a este indicador, México ocupa el último lugar dentro de la OCDE y América Latina, en la medida en que en nuestro país se recauda el 35% de la recaudación potencial, mientras que en promedio de los países de la OCDE y en América Latina se recauda el 59% y 58% de la recaudación potencial, respectivamente.

Lo anterior, responde esencialmente a que la base gravada del IVA en México – medida como la recaudación observada como porcentaje del PIB entre la tasa general- es reducida, en virtud de que ésta asciende a 23% (3.74% del PIB entre 16%), en tanto que el promedio observado en los países de América Latina es de 38% y en los países de la OCDE es de 36%.

Como consecuencia de lo anterior centraremos nuestro objeto de investigación en el Impuesto del Valor Agregado (IVA), pues éste es un impuesto que tiene un amplio potencial de mejora, ya que México se encontraba lejos de acercarse a su óptimo potencial de recaudación. Por ello se hace de suma importancia el estudiar la evolución y los resultados que han tenido las modificaciones llevadas a cabo a la ley del Impuesto al Valor agregado (IVA) durante los tres años siguientes a la aplicación de la Reforma Hacendaria (2014-2017).

1.8 Preguntas de Investigación

¿Cuál es el motivo o el argumento, por parte de la autoridad, para la existencia de la tasa cero del IVA?

¿Se logra el objetivo social para el que originalmente fue planteada la tasa cero por ciento del IVA?

¿Qué efecto ha tenido la reforma a la ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) del 2014 en la recaudación y las devoluciones en los años posteriores a ésta?

1.9 cuadro de Congruencias Metodológicas

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
Recaudación y Devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México, 2010 - 2017: Vicisitudes de un impuesto polémico.	Analizar si los cambios introducidos por la reforma hacendaria del 2014, publicada el en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 11 de diciembre del 2013; misma que modifica a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), han tenido un impacto positivo o negativo en la recaudación del mencionado impuesto.	• Conocer la exposición de motivos de los cambios a la ley del Impuesto al Valor Agregado del 2014. • Analizar las características de las diferentes tasas de IVA y los saldos a favor. • Detallar las consecuencias financieras de las devoluciones del IVA. • Analizar la posible unificación de las tasas del IVA.	1. ¿Cuál es el motivo o el argumento, por parte de la autoridad, para la existencia de la tasa cero del IVA? 2. ¿Se logra el objetivo social para el que originalmente fue planteada la tasa cero por ciento del IVA? 3. ¿Qué efecto ha tenido la reforma a la ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) del 2014 en la recaudación y las devoluciones en los años posteriores a ésta?	La existencia de un amplio número de productos o servicios gravados a la tasa del cero por ciento del IVA ocasiona que se generen importantes cantidades de saldos a favor, de los cuales una gran parte se convierten en solicitudes de devolución, afectando de manera negativa a la recaudación neta del IVA. Como consiguiente, es posible que la disminución de la cantidad de aquellos productos gravados dentro de la tasa cero por ciento del IVA, aunado a una menor tasa general del mismo impuesto, podrían generar mejores

				resultados de recaudación, hablando en términos netos.
--	--	--	--	--

1. 10 Materiales a utilizar.

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal
 - vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la

investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Martínez Sampieri³.

³ HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

CAPITULO II Marco teórico

2.1. Concepto de la recaudación fiscal

Se entiende por recaudación al concepto que, de manera genérica, engloba todas aquellas actividades que son realizadas por el Estado o gobierno para sufragar sus gastos; los llamados tributos o pagos que deben de realizar todos los miembros de la población se ven constituidos por prestaciones que son exigidas de manera obligatoria por el gobierno, para así tener la capacidad de cubrir todas sus necesidades y llevar a cabo los fines para los que ha sido creado. Para lograr esto, hace uso de la actividad financiera conocida como recaudación, misma que consisten en hacer valer las normas jurídicas impositivas y con ello exigir a los ciudadanos el pago de sus contribuciones para lograr el funcionamiento del gobierno y poder alcanzar sus metas.

En el caso de México, los ingresos del gobierno son señalados por el *Código Fiscal de la Federación*, siendo una disciplina que, en palabras de De la Garza es:

El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto, es a los impuestos derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.⁴

⁴ De la Garza Sergio. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda Edición. Oxford University Press. México ND, pág. 19.

2.2. Antecedentes de la recaudación fiscal

Para comprender las implicaciones e importancia de la recaudación tributaria en el funcionamiento del Estado Mexicano, se hace necesario el conocer su historia: inicio y evolución.

En el caso de México, podemos encontrar que la primera manifestación de lo que se podría considerar como tributación aparece en el Códice Azteca, siendo el Rey Azcapotzalco el que les pedía tributo a sus pobladores, esto con la finalidad de ofrecerles beneficios dentro de su comunidad. Todo lo anterior quedando registrado en los llamados Tequiamal, que son el inicio de los registros del tributo.

Los primeros recaudadores recibían el nombre de *Calpixque* y se les podía identificar por una vara y un abanico, los cuales eran portados uno en cada mano.

Como se puede deducir, no todos los tributos eran iguales, existían varios tipos de los mismos, esto en función de la ocasión. Había tributos de guerra, religiosos, de tiempo, entre otros. Por otro lado, eran los pueblos sometidos los que debían de realizar dos tipos de tributos, los cuales constaban en especie o mercancías y en servicios especiales.

Una vez que se dio la conquista, Hernán Cortés decidió adoptar el sistema tributario ya implementado por el pueblo Azteca, realizando algunas modificaciones, tales que el cambiar los tributos de flores y animales por piedras y joyas. Para esto, Cortés elaboró una relación de documentos fiscales, nombró a un ministro, un tesorero y varios contadores que se encargarían de la recaudación y la custodia del Quinto Real. Es en 1573 que se implanta la Alcabala, siendo ésta la equivalente al IVA actual; después se implanta el peaje por derecho de paso, creando para tales fines un sistema jurídico fiscal llamado Diezmo minero en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

A partir de 1810, el sistema fiscal se complementa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en México.

Debido a la debilidad fiscal por la que pasada el gobierno federal de Antonio López de Santa Anna, se dio establecimiento del cobro del tributo de un Real por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro.

Así mismo, se crea la corresponsabilidad en las finanzas públicas entre Federación y Estado, estableciendo con ello que una parte de lo recaudado se quedaría en manos del Estado y la otra pasaría a integrarse a los ingresos de la Federación.

Con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones, dando paso con ello a la generación de la deuda externa.

Tras la Revolución Mexicana, los habitantes del país dejaron de realizar el pago de impuestos, dando como consecuencia una necesidad imperativa de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas, para ello se aplicaron varias reformas y acciones, esto con el fin de impulsar las actividades tributarias una vez más.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril, especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente⁵

⁵ Antecedentes Históricos

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rojas_o_v/capitulo1.pdf

se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Pese a que dichas medidas no causaron mucha alegría ni aceptación en un inicio, lo cierto es que las mismas brindaron varios beneficios sociales, esto debido a la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión, así como un incremento a los impuestos sobre los artículos nocivos para la salud y el gravar los artículos de lujo.

El camino que se ha tenido que recorrer para que el gobierno mexicano tenga hoy leyes fiscales que le permitan disponer de los recursos con los que se puedan llevar a cabo obras públicas y prestar servicios a la sociedad, ha sido muy complejo, lleno de altibajos y no menos problemas. Sin embargo, aún falta mucho por hacer, teniendo el gran reto de que los impuestos sean equitativos y que sus recursos sean destinados de manera transparente y en beneficio de la sociedad misma.

2.3. Estrategia para la recaudación fiscal

Según lo dicho por el Centro de Estudios Económicos (CEE) “La mejor estrategia de recaudación es el crecimiento”, siendo bajo este concepto que se hace necesario el realizar una reforma hacendaria que propicie una mayor inversión, así como un crecimiento en la actividad económica.

El CEE, en su reporte semanal *Análisis económico ejecutivo* explicó que esto no solo significa fortalecer las fuentes de recursos públicos, sino lograr que la asignación de estos sea lo más eficiente posible.

En su opinión, una reingeniería del gasto, es el principio fundamental de la reforma hacendaria. Sin embargo, añadió, “tal parece que la coyuntura anticipa que no se

propondrá una verdadera reforma hacendaria como la que deberíamos tener para crecer".⁶

Es decir, si no hubiera cambios importantes en simplificación tributaria y eficacia del gasto público sólo habría una nueva miscelánea fiscal que incluso podría propiciar desincentivos para la inversión y lógicamente para el crecimiento de la economía y del empleo, expuso.

El CEESP señaló que recurrir a soluciones fáciles de corto plazo no necesariamente significa un mayor beneficio para la población, como pareciera ser el caso, de un incremento en la tasa del Impuesto sobre la Renta para el próximo año.

Esta situación, apuntó, es contraria a lo que se había estipulado de retomar su disminución para volver a ubicarla en 28%, y a la tendencia mundial que busca una baja del impuesto al ingreso (impuestos directos) por una mayor carga al gasto (impuestos indirectos).

Asimismo, preocupa a los causantes cautivos, que serían los que deberán aportar una mayor cantidad de sus ingresos al fisco, lo que generaría un evidente descontento y posiblemente se convertiría en un incentivo para buscar evadir el pago de impuestos, agregó.

Comentó que actualmente existe un alto porcentaje de evasión y elusión fiscal como consecuencia de lo complejo e inequitativo que es el sistema tributario, lo que fortalece la necesidad de ampliar la base de contribuyentes que paguen impuestos, además la informalidad en el país es de cerca de 60% de la población ocupada.

Asimismo, según los datos más recientes de la Secretaría de Hacienda, de lo que recaudó por concepto de ISR en el periodo enero-junio del presente año, 60% es solo de personas físicas.⁷

⁶Notimex (2013). Crecimiento, la la mejor estrategia de recaudación: CEESP. Disponible en: <http://www.cronica.com.mx/notas/2013/773200.html>

Sostuvo que las necesidades que se han planteado satisfacer en este sexenio y reducir la dependencia de los ingresos petroleros, implican que los ingresos públicos deben aumentar en varios puntos del Producto Interno Bruto.

Por ello, subrayó, es fundamental que haya cambios importantes en materia tributaria pero que guarden los principios de simplicidad y equidad, tales como un aumento de la base de contribuyentes y revisión o eliminación de beneficios fiscales.

Además, buscar un aumento de los impuestos indirectos por una disminución en los directos, generalizar el Impuesto al Valor Agregado, y la aplicación de un impuesto verde a las gasolinas, como se práctica en el resto del mundo, entre otros elementos importantes.

Si bien fortalecer las fuentes de recursos públicos es fundamental, un esfuerzo que se debe hacer para tener unas finanzas públicas de calidad, implica poner mayor atención a la eficiencia con que se asignan y ejercen los recursos, insistió.

Asimismo, hay que replantearse continuamente si lo realizado cumple con los objetivos deseados, si se deben modificar o en su caso eliminar asignaciones presupuestales dirigidas a programas que han dejado de ser eficientes.

El CEESP refirió que la importancia de una reingeniería del gasto radica en el hecho de obtener mayores recursos, y hacer un uso eficiente de estos.

Esta necesidad obedece a que México ha obtenido pocos resultados aun cuando el gasto del gobierno ha mostrado una dinámica creciente, pues su incidencia en materia de crecimiento económico y bienestar de la población no muestra mejoras importantes, lo cual se relaciona con la elevada ineficiencia en el manejo de los recursos.

⁷Osorio A., José Manuel (n/d). ANÁLISIS DE LA BASE GRAVABLE DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES EN MÉXICO. Disponible en: <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2013/jmoa/impuesto-renta-antecedentes.html>

Un sistema de salud y uno educativo de baja calidad, así como altos niveles de inseguridad y aumento en los niveles de pobreza, como informó el Consejo ⁸ Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, recientemente, son claros ejemplos de la baja eficiencia del gasto público, refirió.⁹

El organismo privado consideró que dos factores rectores de una mejor asignación de los recursos son la transparencia y rendición de cuentas.

Bajo estos conceptos, agregó, se debe hacer una revisión exhausta de todos aquellos programas en los que se ha determinado un grado de regresividad, ya que además de beneficiar a los que menos lo necesitan representan una importante proporción del gasto total.

Estimó que la infraestructura debe ser prioritaria si se quiere estimular un mayor ritmo de crecimiento económico y, por ende, una mayor creación de empleos formales, ya que la mejor forma de reducir la pobreza es precisamente mediante la creación de nuevos puestos de trabajo.

Aseveró que la reforma tributaria y la reingeniería del gasto deben ser complementaria, de lo contrario, tratar de compensar el faltante de recursos vía deuda pública, ejercerá presiones importantes en la salud financiera del gobierno y limitará la posibilidad de que el sector privado disponga del financiamiento necesario para invertir.

Así, insistió, la mejor estrategia de recaudación es el crecimiento, y para ello, la simplificación fiscal, los impuestos indirectos y la reforma energética propiciarán una mayor inversión y más producción, lo que finalmente se reflejará en mayor crecimiento y por ende en aumento de la recaudación.

⁸ Estrategias fiscales. <http://www.estrategiafiscal.com.mx/>

⁹ Estrategias Fiscales <http://eleconomista.com.mx/finanzas-personales/2015/01/20/potencialice-su-ahorro-buena-estrategia-fiscal>

2.4. Objetivos de la recaudación fiscal

El concepto de recaudación fiscal es aquel que se aplica al acto que realiza un organismo, normalmente el Estado o el gobierno, con el objetivo de obtener el capital necesario para su funcionamiento, lo cual implica el invertirlo y usarlo en diferentes actividades propias de su carácter. La recaudación fiscal es hoy en día un elemento central para todos los gobiernos; ya que éstos no son más que los fondos que podrá manejar el gobierno y que deberá asignar a diferentes espacios tales como administración pública, educación, salud, medio ambiente, trabajo, comunicación, etc.

Desde el momento mismo en que el hombre vive en comunidad podemos decir que existe ya la idea (más o menos primitiva) de recaudación fiscal y esto es así si entendemos el concepto como algo que todos los individuos que forman parte de una comunidad ceden para ponerlo al alcance del conjunto total de individuos. La recaudación fiscal, usualmente, consta de todos aquellos gravámenes, impuestos y tasas que las diferentes personas deben pagar y que varían dependiendo de su actividad laboral, de sus condiciones de vida, de la zona habitacional, etc. Todo ese dinero que se reúne a lo largo del año es recaudado por el Estado para luego ser reinvertido en el territorio del cual se extrajo.

La recaudación fiscal es, sin duda alguna, un concepto bastante conflictivo y controversial en lo que respecta a lo social. Definido claramente y como parte de un tipo de política de Estado, muchas veces la recaudación fiscal representa todas aquellas facilidades y beneficios que se arroga el Estado al contar con tal cantidad de plata. Si bien en la mayoría de los países existen mecanismos para controlar la administración que el Estado hace de esos recursos, esto no impide que haya casos de corrupción, de enriquecimiento ilícito, de prebendas o incluso de pérdida

del capital por inversiones o licitaciones incorrectamente llevadas a cabo.^{10,11}

2.5 Estadísticas históricas de la recaudación fiscal

Como parte esencial de nuestro estudio, se hace necesario el conocer cuáles han sido los movimientos que ha presentado la recaudación fiscal a lo largo de los años, para ello se analizarán algunas cifras de su recaudación, comportamiento y evolución.

Los ingresos del gobierno federal alcanzaron 16.9 por ciento como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) en 2014, cifra que representa un incremento de menos de una décima respecto a 2013 y una diferencia de 1.2 puntos con relación a 2012, cuando llegó a 15.7 por ciento del PIB, de acuerdo con cifras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Es decir, que a pesar de que la economía creció 1.1 por ciento en 2013, el programa Ponte al Corriente generó uno de los mayores disparos en las finanzas públicas de los últimos años, ya que los ingresos tributarios pasaron de 8.4 a 9.7 por ciento del PIB, arrojando un incremento de 1.3 puntos porcentuales, en comparación con 2012.

En contraparte, en 2014, año de la reforma fiscal y con el doble de crecimiento

¹⁰ Bembibre Cecilia. Definición de Recaudación Fiscal. Consultado en:

<http://www.definicionabc.com/economia/recaudacion-fiscal.php> el 15 de marzo del 2018

¹¹ Bermejo. Genaro. México | Enciclopedia Jurídica online. Recaudación Fiscal. Consultado en:

<https://mexico.leyderecho.org/recaudacion-fiscal/> en 15 de marzo del 2018

económico, los ingresos tributarios apenas crecieron 0.8 puntos, al pasar de 9.7 por ciento del PIB en 2013 a 10.5 por ciento del PIB el año pasado.

“Cuando tienes un programa de regularización, se observarán ingresos extras, un ingreso irregular; ese año también hubo esfuerzos recaudatorios importantes, hubo más ingresos, pero lo que pagaron fue una deuda. Consideremos que este tipo de situaciones pasa una vez y punto, y esto se reflejó en las cifras como proporción al PIB”, explicó en entrevista Héctor Villarreal, director del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (CIEP).¹²

Detalló, que no de haberse impulsado este programa, las cifras de 2014 habrían sido mejores, comparativamente hablando, por partir de una base más pequeña. “Y no meramente, por los efectos de la reforma fiscal, la cual en términos de recaudación fue muy pequeña, para las necesidades del país”.

La reforma tampoco representó un gran cambio en el sistema fiscal, apuntó.

Villareal descartó que pudieran observarse incrementos más dinámicos en los próximos años, pues generalmente en el primero, consecuente a una reforma de este tipo, se registran repuntes importantes.

Pedro Carreón, socio líder de Análisis y Estrategia de Política Fiscal de PwC, apuntó que los cambios más importantes reflejados en las cifras de 2014 son por efecto del IVA en frontera y el cobro de IEPS a alimentos de alto contenido calórico y bebidas azucaradas.

Anotó que aún falta contemplar efectos, especialmente en la recaudación del ISR por la presentación de la declaración anual en marzo y abril de este año, así como del cobro de importaciones temporales que empezó este año. Sin embargo, Villarreal consideró que “los aumentos van a ser modestos”.

¹² Recaudación fiscal <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2015/03/29/shcp-otorgara-estimulo-fiscal-sector-inmobiliario>

Herber Bettinger, director de Bettinger Asesores, señaló que la reforma fiscal afectó gravemente el poder adquisitivo de las personas físicas, y por ende se tendrá una recaudación menor derivada de los impuestos al consumo.

La OCDE observa fallas en el establecimiento de la recaudación de ingresos tributarios, es un factor constante observado en México.

De acuerdo con el Informe Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe, realizado y presentado ayer por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), los ingresos fiscales totales como porcentaje del Producto Interno Bruto de México se incrementaron sólo dos décimas, de 2011 a 2013⁸.

Un moderado crecimiento económico, altos índices de economía informal, un promedio bajo (3.5 puntos) en cuanto al cobro de Impuesto al Valor Agregado en proporción al PIB y poca cultura tributaria entre la población, son las causas de este comportamiento, de acuerdo con Ángel Melguizo, jefe de la Unidad para América Latina y el Caribe del Centro de Desarrollo de la OCDE.

“Estar más unido al ciclo de Estados Unidos, no le favoreció a México en los últimos años. Mientras que Colombia y Perú se vieron apoyados por ser grandes exportadores de materias primas; a México no le favoreció, pero le favorece ahora. Estas economías tienen retos similares en términos cualitativos”, dijo en entrevista con El Financiero.¹³

Otro de los factores que influyen, es que México tiene un sistema privado de pensiones, que provoca que los aportes a las Afores no se contabilicen como un impuesto dentro de las estadísticas tributarias.

¹³ Patiño Dainzú. CON TODO Y REFORMA, RECAUDACIÓN ESTÁ ESTANCADA. Publicado el 11 de marzo del 2015. Consultado de: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-mexico-ocde-ingresos-fiscales>. Consultado el 25 de febrero del 2019

Estos indicadores son contemplados por la OCDE, porque la mayoría de los países de la región tienen sistemas públicos.

En contraste, Melguizo indicó que el cobro de ISR a personas físicas en México está un punto porcentual por encima del promedio de los países de América Latina, lo que es un buen ejemplo para el resto de los países.

Anotó, que los datos que presenta la OCDE, a diferencia de los de la SHCP, contemplan la tributación por entes estatales, locales y por concepto de seguridad social.¹⁴

En caso de México el informe de la OCDE precisó que en 2011, el índice de la recaudación con respecto al PIB llegó a 19.5 por ciento, a 19.6 por ciento en 2012 y en 2013 fue de 19.7 por ciento del PIB.

El documento de la OCDE detalla que en México, el 81 por ciento es recaudado por la administración federal, en tanto los gobiernos estatales contribuyen apenas con 2.9 por ciento de los ingresos tributarios totales y los municipales con 1.2 por ciento y el restante 14.9 es de los fondos del seguro social.¹⁵

La recaudación tributaria en México aumentó de 16.5% a 19.6% del Producto Interno Bruto (PIB) de 2000 a 2012, de acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Según su reporte “Estadísticas Tributarias 2014”, divulgadas este miércoles, en el mismo periodo, la presión tributaria del conjunto de 34 países de la OCDE se redujo de 34.3% en 2000 a 33.7% en 2012.

¹⁴ OCDE <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

¹⁵ PATIÑO DAINZÚ. Con todo y reforma, recaudación está estancada. Consultado en: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-mexico-ocde-ingresos-fiscales.html>

La nota sobre México muestra que la recaudación tributaria de México también aumentó 0.1 puntos porcentuales, de 19.5% en 2011 a 19.6% en 2012, último dato disponible para el país.

En tanto, cifras más recientes para los países de la OCDE reporta un incremento en los ingresos tributarios totales del organismo como proporción del PIB a 34.1% en 2013, comparado con 33.7% en 2012 y 33.3% en 2011.

El reporte señala que México se ubicó el último lugar entre los 34 países de la OCDE en cuanto a impuestos como porcentaje del PIB en 2012, con 19.6% en comparación con el promedio del organismo de 33.7% en el mismo año.

La estructura de los ingresos tributarios en México en comparación con el promedio de la OCDE se caracteriza por mayores ingresos procedentes de los impuestos sobre la nómina y a bienes y servicios, expone.

Agrega que en menor proporción por los impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias de capital, predial y contribuciones a la seguridad social.

La nota de la OCDE incluye información bianual sobre las tendencias del impuesto al consumo, y refiere que los ingresos por Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México representaron 19% de los ingresos fiscales en 2012, cerca de la media del organismo internacional, de 19.5 por ciento.

Puntualiza que la tasa del IVA de México es de 16%, por debajo del promedio de la OCDE de 19.1% en enero de 2014, desde 17.6% en enero de 2009, y el país también aplica una tasa del IVA de cero por ciento a una serie de bienes y servicios.

El organismo menciona que en los últimos cinco años, 20 de los 34 países que lo integran han aumentado su tasa de IVA al menos una vez, y en línea con esta tendencia, México aumentó su tasa general de 15 al 16% en 2010.

Además, México ha tomado medidas para reducir el ámbito de aplicación la tasa cero del IVA, y refiere que como parte de la reforma fiscal de 2014, se abolió la tasa más baja del IVA que se aplicaba en las regiones fronterizas, que era de 11 por ciento.

Respecto al comportamiento de la carga fiscal para el conjunto de la OCDE, el informe resalta que está alcanzando niveles no vistos desde antes de la crisis financiera global iniciada a finales de 2008, aunque con diferencias entre los distintos países miembros.

Mencionó que la recaudación tributaria respecto al PIB se elevó durante la década de 1990, hasta al nivel promedio récord de 34.3% en 2000, aunque retrocedió entre 2001 y 2004, luego aumentó entre 2005 y 2007, antes de caer nuevamente después de la crisis.

Los datos más recientes del reporte “Estadísticas tributarias 2014” muestran que la carga tributaria promedio en los países de OCDE aumentó 0.4 puntos porcentuales en 2013, a 34.1%, desde 33.7% en 2012 y 33.3 por ciento en 2011¹⁶.

Destaca que la recaudación tributaria se elevó en 21 de los 30 países de la OCDE para los cuales se dispone de datos, y cayó en los nueve restantes, datos similares a los de 2012, lo que indica una tendencia constante hacia una mayor los ingresos.

¹⁶ PATIÑO DAINZÚ. Con todo y reforma, recaudación está estancada. Consultado en: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-mexico-ocde-ingresos-fiscales.html>

El organismo internacional apunta que los mayores incrementos en 2013 se produjeron en Portugal, Turquía, República Eslovaca, Dinamarca y Finlandia, mientras los mayores descensos se registraron en Noruega, Chile y Nueva Zelanda.

Entre los países de la OCDE, Dinamarca cuenta con la proporción más alta de ingresos tributarios como proporción del PIB, con 48.6% en 2013, seguido de Francia 45% y Bélgica 44.6 por ciento.

En tanto, México y Chile tienen las proporciones más bajas, con 19.7 y 20.2% en 2013, respectivamente, seguido de Corea 24.3% y Estados Unidos 25.4 por ciento.

Pero, ¿cómo ha ido la recaudación en los años más recientes? Se tiene que en el año 2017, México logró una recaudación histórica al llegar a los 2.84 billones de pesos como concepto de ingresos tributarios; asimismo, el total de contribuyentes activos llegó a la cifra de 64.7 millos, además de contar con el costo más bajo de recaudación de los últimos años, esto según datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Se hizo público que durante el año 2017, los ingresos tributarios, mismos que son administrados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), tuvieron una recaudación mayor a la estimada en Ley de Ingresos, siendo ésta mayor en un 4.0 por ciento, lo cual equivale a 108 millones de pesos.

Por otra parte, el padrón de contribuyentes activos tuvo un crecimiento de 13.9 por ciento, equivalente a 7.9 millones de contribuyentes comparados con los contribuyentes registrados al cierre del 2016, esto de acuerdo con lo publicado en el "Informe Tributario y de Gestión" del SAT, correspondiente al cuarto trimestre de 2017.

En lo referente las declaraciones anuales que fueron presentadas durante el 2017, se tiene que alcanzaron la cifra de 8.5 millones, dando como resultado un

incremento de 1.4 millones, esto con respecto a las presentadas en el año 2016. Este incremento representó el 19.4 por ciento. En cuanto a la naturaleza de los contribuyentes, se tiene que el 12.8 por ciento fueron personas morales y el restante 87.2, personas físicas.

En cuanto a las devoluciones totales, éstas se vieron incrementadas en 18.8 por ciento, en términos reales, en el 2017. Asimismo, las devoluciones tributarias tuvieron un avance de 18.6 por ciento real anual; teniendo al Impuesto al Valor Agregado (IVA) como el de mayor incremento con un total de 17.8 por ciento, con un total de 426,964.40 millones de pesos.

Finalmente, se tiene que durante el 2017 el costo por cada 100 pesos recaudados, fue de 55 centavos, siendo éste el costo más bajo registrado. Dos centavos menos que en 2016 y 44 centavos menos que el 2012.^{17,18}

Para el año 2018, continuó el crecimiento en cuanto a lo recaudado, teniendo un aumento de 2.3 por ciento en términos reales, con lo cual se ubicó en 3 billones 62,331 millones de pesos. Siendo esta cifra mayor a la estimada por el gobierno, superando en 104,861.5 millones de pesos a lo presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF).

Además del incremento suscitado en la recaudación, el padrón de contribuyentes también se vio incrementado ubicándose en 1 millones 795,905 causantes, 11 por ciento más que en 2017.

En lo referente a la devolución de IVA, la misma se situó en 405, 055 millones de pesos, cifra que fue menor en 12.1 por ciento con respecto al año 2017.

En palabras de Manuel Baltazar Mancilla, director de México Fiscal:

¹⁷ Notimex. (2018). *México logra récord de ingresos tributarios en 2017*. Milenio. Disponible en:

<https://www.milenio.com/negocios/mexico-logra-record-ingresos-tributarios-2017>

¹⁸ Datos abiertos del SAT. Disponible en: <https://datos.gob.mx/busca/dataset/recaudacion-de-ingresos-tributarios-del-gobierno-federal>

En teoría, ante algunos programas de certificación, hay empresas a las que la autoridad les devuelve de manera muy rápida, pero en la realidad esto no ha sido tan factible. De hecho, les han retrasado las devoluciones y hay casos en la frontera norte en donde hay atrasos de cuatro hasta seis meses.¹⁹

Expresando con ello que en el año 2018 se dio una menor devolución debido a que los tiempos para realizar se hicieron más largos; es decir, se da una mayor tardanza en la devolución.

Finalmente, Herbert Bettinger, expresó que el monto menor de devoluciones también se debió al fin de sexenio: “Se informó que el SAT no iba a procesar devoluciones a partir del 1 de noviembre, porque ya no iba a darle tiempo de procesarlas por el cambio de gobierno”.²⁰

2.5.1 Evolución de la presión tributaria

La presión tributaria en México (ingresos tributarios como porcentaje del PIB) ha aumentado ligeramente durante las dos últimas décadas en comparación con los países de la OCDE, donde se ha mantenido relativamente estable. Sin embargo, esta tendencia alcista viene principalmente determinada por los derechos sobre la producción de hidrocarburos. De esta forma, si los ingresos de estos derechos se reducen de la recaudación tributaria total, la presión tributaria muestra tan sólo un ligero aumento entre 1990 y 2010.²¹

¹⁹ Saldívar, B. (2019). *El SAT devolvió menos a los contribuyentes en el 2018*. El economista. Disponible en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-devolvio-menos-a-los-contribuyentes-en-el-2018-20190225-0135.html>

²⁰ Saldívar, B. (2019). *El SAT devolvió menos a los contribuyentes en el 2018*. El economista. Disponible en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-devolvio-menos-a-los-contribuyentes-en-el-2018-20190225-0135.html>

²¹ Diep Diep Daniel. EVOLUCIÓN DEL TRIBUTO. Consultado en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

La tendencia al alza de los ingresos tributarios es un rasgo común en toda América Latina. En general, la presión tributaria en México fue mayor que el promedio en América Latina de 1990 al 2008, alcanzando este último año su nivel más alto al colocarse en 20.9 por ciento. Después de una fuerte caída (3.5 puntos porcentuales), en el año 2010 los ingresos tributarios en México comienzan a mostrar signos de recuperación del impacto de la crisis global, aunque con niveles por debajo del promedio de la región. No obstante, si no se tienen en cuenta los derechos sobre la producción de hidrocarburos, la presión tributaria en este país llega sólo al 13,9 por ciento en 2010; por debajo del promedio regional. Esto refleja, principalmente, unas condiciones macroeconómicas favorables. Los cambios experimentados en los regímenes tributarios y el fortalecimiento de las administraciones tributarias. De esta forma, la brecha en los ingresos tributarios entre ambas regiones ha venido reduciéndose, especialmente a partir del año 2000.

Asimismo, en relación con los países de la OCDE, México es el país con menor recaudación tributaria en el período 1990-2010 (excepto en 3 ocasiones, en 1990 y 1991, año que se colocó después de Turquía, y en 2009, después de Chile).

Esto se explica principalmente por bases impositivas estrechas, un alto nivel de informalidad, y una administración tributaria más débil.

2.5.2 Recaudación tributaria total como porcentaje del PIB

La evolución de la presión tributaria en México durante el período 1990-2010 ha estado acompañada de cambios en la estructura impositiva; es decir, la importancia de los diferentes impuestos en la recaudación total. Por un lado, los ingresos tributarios en México dependen significativamente de los impuestos indirectos, los que representaban en 2010 más del 50 por ciento, esto en comparación con el 33 por ciento en la OCDE.²²

²² Diep Diep Daniel. EVOLUCIÓN DEL TRIBUTO. Consultado en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

Si bien, esta importancia relativa se ha mantenido estable en las dos últimas décadas, su composición ha cambiado de manera considerable. En particular, destaca un aumento significativo de los impuestos especiales sobre la producción de hidrocarburos (principalmente del petróleo). Al mismo tiempo, la importancia de los impuestos sobre el comercio internacional se ve reducida como consecuencia de los procesos de liberación del comercio. Adicionalmente a lo anterior, la recaudación de IVA alcanza sólo el 3,9 por ciento con respecto del PIB en 2010, siendo la segunda más baja a nivel regional y muy por debajo del promedio de América Latina (6 por ciento del PIB) y de la de la OECD (6,6 por ciento del PIB).

Por otro lado, la proporción de los impuestos directos en la recaudación total se ha mantenido bastante estable durante el período 1990-2010. En el 2010 los ingresos de la imposición sobre la renta de las empresas seguían representando poco más del 2 por ciento del PIB en México, en comparación con el 3 por ciento de la OCDE; sin embargo, se dan grandes variaciones entre todos los países miembros.

De forma paralela, la contribución del impuesto sobre la renta personal en México es relativamente baja, menos del 15 por ciento de la recaudación total en el 2010; esto en contraste al 24 por ciento en la OCDE, lo que contribuye a la reducción de la progresividad del sistema tributario. Esta menor importancia viene en parte condicionada por el bajo número de contribuyentes y la concentración de los contribuyentes en niveles de renta más bajos.

Adicionalmente, pese al ligero aumento de las contribuciones de la seguridad social entre 1990 y 2010, éstas siguen alcanzando, en 2010, niveles menores que en la región, y muy por debajo del promedio en la OCDE. La gran heterogeneidad en la forma que los países han instaurado y reformado sus regímenes de la

seguridad social, podría explicar, en gran medida, estas diferencias. En países con sistemas públicos o mixtos, como por ejemplo Brasil, Costa Rica o Uruguay, estas contribuciones aún representan más del 20 por ciento de la recaudación total; mientras que las aportaciones al régimen privado de capitalización individual implantado en México no forman parte de los ingresos tributarios.²³

Finalmente, el porcentaje total de ingresos tributarios recaudados por los gobiernos estatales en México se encuentra entre los más bajos de la OCDE, representando tan sólo 3.6 por ciento en 2010; esto en comparación al 24 por ciento que se tiene como promedio en los 7 países federales de la OCDE. En este sentido, los ingresos de los impuestos sobre bienes inmuebles (el predial), son particularmente bajos (1 por ciento de la recaudación total), en comparación con la OCDE (3.3 por ciento). Esto contribuye a la poca importancia de los impuestos sobre la propiedad en la recaudación total.²⁴

²³ Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en Perú, América Latina y la OCDE. Consultado en: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Peru%20country%20note_final.pdf

²⁴ En los datos de CEPAL y CIAT, los derechos sobre la producción de hidrocarburos son tratados como ingresos no tributarios.

CAPITULO III Fundamento fiscal

3.1 Definiciones del IVA

A lo largo de este documento hemos mencionado en múltiples ocasiones al Impuesto al Valor Agregado, por lo que es de suma importancia que definamos dicho concepto.

De acuerdo con la página de internet oficial del SAT el Impuesto al Valor agregado se trata de:

...Un impuesto indirecto, en virtud de que los contribuyentes del mismo no lo pagan directamente, sino que lo trasladan o cobran a una tercera persona, hasta llegar al consumidor final.

Este impuesto lo debes pagar cuando realices actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es decir, si vendes bienes, prestas servicios independientes, otorgas el uso o goce temporal de bienes o realizas importaciones de bienes o de servicios, pagarás el IVA aplicando la tasa general de 16%.²⁵

Por otra parte, para Dino Jarach (1993), define el Impuesto al valor agregado de la siguiente manera:

El Impuesto al Valor Agregado es un tipo de impuesto a las ventas, medidas por el monto de los ingresos brutos respectivos. Pero hay, además, una corrección en esta base de medición, que consiste en restar de los ingresos brutos de cada empresa los costos de los insumos ya gravados adquiridos a otras empresas.

²⁵ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Recuperado de:
http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/no_lucrativas/Paginas/concepto_iva.aspx, el 07 de diciembre del 2018.

Esta deducción nos da como resultado el valor agregado en la etapa correspondiente (p. 790).²⁶

Como podemos observar el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, el cual es aplicado al consumo; es decir, a las ventas y no a las utilidades de una empresa como lo son los impuestos directos, puesto que al final del camino el contribuyente que paga el Impuesto al Valor Agregado es el consumidor final.

3.2 Antecedentes del IVA

Lo que conocemos actualmente como IVA, en las antiguas civilizaciones como la egipcia y ateniense existía como un impuesto a las ventas.²⁷

La "alcabala" española se aplicó en América mediante la Real Cédula de 1591, y se establecía sobre las diversas etapas de comercialización, con una tasa que llegó al 6%. Así establecido, este impuesto era muy pesado, y fue suprimido por la Primera Junta en 1810.

El 1ro de octubre de 1931 volvió con el nombre de "impuesto a las Transacciones", que también gravaba las distintas ventas en toda su evolución Comercial y que llegó a alcanzar las locaciones de servicios y de obras.

En enero de 1935, el anterior régimen fue reemplazado por la ley 12.143, que con sucesivas modificaciones subsistió hasta su reemplazo por la ley 20.631 creadora del IVA en Argentina-, cuyo comienzo de vigencia se produjo el 1ro de enero de 1975.²⁸

²⁶ Jarach, D. (2018). Conceptos Básicos para la Formulación del Modelo Econométrico para el Cálculo de la Alícuota del IVA. [online] en: <http://tutributo.blogspot.mx/2011/05/conceptos-basicos-para-la-formulacion.html>

²⁷ diccionario básico tributario contable. http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm

²⁸ Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en Perú, América Latina y la OCDE. Consultado en: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Peru%20country%20note_final.pdf

Impuesto al Timbre, se llama así, por la utilización del papel sellado o estampillas fiscales, que fue un medio veraz e idóneo, para probar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con ciertas actividades mercantiles, pues el pago del gravamen se configuraba con la adquisición de estampillas que eran fijadas y canceladas mediante un sello adherido a los contratos, documentos o facturas que representaban el hecho generados del tributo.

Este impuesto nace en la Edad Media y originalmente se le llamo "del papel sellado", en virtud de que el Rey o Emperador, proporcionaba un sello, previo pago y antes de llevarse a cabo toda clase de actos jurídicos mercantiles o de cualquier clase que pudiera tener validez.

En España se instituye durante el reinado de Felipe IV estableciéndose, en principio, que habrían de extenderse en dicho papel sellado todas las escrituras e instrumentos públicos que se redactasen bajo pena de nulidad. Posteriormente se hizo obligatorio el uso del papel sellado, en todos los litigios judiciales, entrando a formar parte dentro del concepto de costas o gastos de juicio. No obstante, el verdadero Impuesto del Timbre se estableció bajo el gobierno de Carlos IV, por Real Cédula del año de 1774.

En México fue el Ministro de Hacienda Don Matías Romero, quien estableció la primera Ley del Timbre en 1869, en sustitución del papel sellado, típicamente colonial; no obstante, dicha compilación entre en vigor hasta el año de 1875, bajo el ministerio de Don Antonio Mejía. Posteriormente, se expidieron nuevas leyes del timbre que, en realidad, eran en el fondo reiteraciones de la inicial que se ha citado. La última que parte del 1ro de enero de 1976.²⁹

En la Tercera Convención Nacional Fiscal nació el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, siendo el año de 1947, misma que se encargó de gravar actos sobre el consumo de bienes que con anterioridad se contemplaban en la Ley

²⁹ Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en Perú, América Latina y la OCDE. Consultado en: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Peru%20country%20note_final.pdf

del Timbre, con el objeto de modernizar la tributación federal relacionada con las actividades mercantiles.

Esta ley estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1979, y son visibles los siguientes elementos:

a) Objeto del impuesto: son los ingresos que obtengan las personas físicas y morales por enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, por comisiones y mediaciones mercantiles y por venta de bienes con reserva de dominio.³⁰

b) Sujetos pasivos: son las personas físicas o morales que habitualmente obtienen ingresos con motivo de la enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y mediaciones mercantiles y venta de bienes con reserva de dominio.

Fue un impuesto indirecto, toda vez que el sujeto pasivo trasladaba expresamente el monto del gravamen al comprador o usuario de los bienes y servicios.

Los productores así como los primeros distribuidores de artículos de importación obligados a pagar el gravamen debían de consignar separadamente el importe de la operación y el monto del impuesto, en la primera enajenación realizada efectuada a favor de comerciantes o industriales.

En el año de 1969 se hizo un intento por parte de la administración fiscal de instaurar en México un Impuesto al Valor Agregado, el cual se encontraba inserto en la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos; en este proyecto eran incorporados al Sistema de valor agregado los impuestos sobre Ingresos Mercantiles y del Timbre.

Fue así que la Ley del Impuesto al valor agregado, expedida por Decreto del Congreso de la Unión, de fecha 22 de diciembre de 1978, publicado en el Diario

³⁰ Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en Perú, América Latina y la OCDE. Consultado en: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Peru%20country%20note_final.pdf

Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, entró en vigor hasta el 1ro de enero de 1980, prácticamente tardó un año para ser aplicada en la realidad, pues se dejó ese lapso como una etapa de acoplamiento para que los contribuyentes se enteraran y familiarizaran de la mecánica del impuesto y para alcanzar positivos resultados en la vida administrativa de ese gravamen.

Dicha Ley obligaba en su artículo 32 a que en toda operación gravada con el IVA se expidieran documentos comprobatorios que señalaran expresamente el Impuesto al Valor Agregado trasladado a quien adquirió los bienes o servicios gravados.

La ley indicaba que esta documentación con el monto del IVA expresamente señalado incluía "al consumidor final" y que dichos documentos comprobatorios deberían expedirse a más tardar a los 15 días de realizada la transacción.

Dicha ley trató de una coordinación fiscal, la cual consistía en una distribución de los ingresos con los estados, se incrementó la tasa impositiva del ISR y aparece el IVA, el cual es un impuesto indirecto al consumo. Tiene sus debilidades por ser fácil de hacer exenciones en especial para la maquila y el transporte; la reforma fiscal que se realizó consistía en gravar los productos de lujo y no a los trabajadores como grupos social vulnerable, además de estimular a los industriales a la compra de maquinaria y establecer un nuevo impuesto a las utilidades extraordinarias con el fin de evitar la especulación.³¹

En su artículo segundo transitorio, se destacan las 15 leyes y 3 decretos que fueron abrogados a partir del momento de su vigencia, tales como: Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles; Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; Ley del Impuesto a la Producción de Cemento; etc....

³¹Colegio de Contadores Público de Guadalajara. Antecedentes de los impuestos
<http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-fiscal/276-el-iva-y-la-politica-aspectos-politicos-tributarios-y-economicos-relacionados-con-el-iva>

Entre las razones que expuso el titular del Poder Ejecutivo Federal en la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, se destaca lo siguiente:

El principal defecto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en vigor deriva de que se causa en "cascada" o es de etapas múltiples, por cuanto que debe pagarse en cada una de las operaciones que se realizan con un bien. Lo cual aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

Existe la creencia en el público consumidor de que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles solo afecta el precio de los bienes y servicios que el adquiere, ignorando que el precio de los mismos lleva incluido dicho impuesto tantas veces como los bienes cambiaron de mano.

Para eliminar los efectos nocivos del impuesto de etapas múltiples, la mayoría de los países avanzados han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas y en su lugar han adoptado el Impuesto al Valor Agregado.

Las razones por la que se implantó un impuesto al Valor Agregado en México fue la necesidad de actualizar y modernizar sus sistemas de imposición, fortaleciendo su principal fuente de ingresos tributaria que es el Impuesto Sobre la Renta³².

3.3. Antecedentes de las tasas del IVA

La ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1 de enero de 1980 para sustituir la Ley del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) que gravaba de manera general las ventas, así como el consumo de algunos bienes en específico. La principal desventaja de dicho impuesto era su efecto "cascada"; ya que debía de pagarse la tasa del 4% en cada uno de los procesos productivos y de comercialización, por lo que entre más largo fuera el proceso de

³² Antecedentes del IVA. tesis.ipn.mx/jspui/bitstream

comercialización más se encarecía el producto, ocasionando un efecto acumulativo que afectaba principalmente a las personas de bajos ingresos.

A continuación comentaremos de manera general los antecedentes y modificaciones de la Ley del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles:

“Hasta 1970.

De acuerdo con lo que disponía el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la tasa federal fue de 1.8%. El Distrito Federal, los Territorios de Baja California Sur y Quintana Roo y los Estados que firmaron convenios de coordinación con la Secretaría de Hacienda, percibieron la tasa adicional de 1.2%, en los términos del artículo 15 de dicha ley. Los Estados que no firmaron tales convenios de coordinación establecieron sus propias tasas impositivas.

El artículo 16 de la misma ley estableció que determinados ingresos causaban únicamente la tasa general de 1.8%. Tales ingresos eran los obtenidos por la explotación de concesiones federales de servicio público de teléfono y telégrafos, gasolinas, grasas y lubricantes y la explotación de mesas de billar, boliches y aparatos fono-electromecánicos. Los Estados que se coordinaron fueron aquellos que prefirieron percibir la tasa adicional de 1.2%, sin necesidad de que su Congreso local legislara sobre las características del impuesto e incurriera en la carga administrativa con sus gastos correspondientes. Los contribuyentes domiciliados en el Distrito y Territorios Federales presentaban sus declaraciones de impuestos calculándolo a la tasa de 3%.

Los Estados que prefirieron establecer su propio impuesto fueron aquellos económica y administrativamente estructurados (Jalisco, México, Nuevo León y Veracruz, entre otros). Los contribuyentes domiciliados en dichos Estados presentaban dos declaraciones: una con la tasa federal de 1.8% y otra con la tasa local establecida por la legislatura de cada Estado.

1971.

El artículo 14 de la ley estableció en ese año la tasa federal especial de 10% para la venta de productos considerados como suntuarios, tales como: automóviles, equipo opcional y accesorios; armas de fuego y yates, entre otros, en tanto que el artículo 15 dispuso que el Distrito y Territorios Federales y los Estados que celebraron convenios de coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, percibieran el 40% de lo que se recaudara en sus

respectivos territorios por la aplicación de la tasa especial de 10%, así como de las multas y recargos que se recaudaran por la aplicación de la ley.

En ese año se llevó a cabo una reforma trascendente consistente en establecer una tasa especial federal con participación a las entidades federativas que celebraron convenios de coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin permitir a los Estados que se coordinaran, establecer su tasa especial. Derivado de lo anterior, todos los Estados de la Federación tuvieron que suscribir los convenios de coordinación a fin de percibir el 40% de la tasa especial del 10%, así como de las multas y recargos recaudados por la aplicación de la Ley.

1973.

El 1 de enero de ese año, entró en vigor la nueva tasa general de 4% y continuó en vigor la tasa especial de 10%, ambas tasas federales.

A partir de entonces, tanto la tasa general como la especial fueron federales, con participación del 45% del impuesto, de los recargos y de las multas, recaudados en sus respectivos territorios, a las entidades federativas que firmaron convenio de coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que los Estados pudieran establecer su propio impuesto. Desde ese año, los Estados se fueron coordinando con la Federación y el impuesto y sus accesorios, se convirtieron en federales, con la participación mencionada.

1974.

Desde el 1 de enero de ese año estuvo en vigor la tasa especial de 5%, y a partir del 19 de noviembre tuvieron vigencia las tasas especiales de 15% y 30%, todas ellas federales, manteniéndose vigentes hasta el 31 de diciembre de 1979,

1980.

A inicio de este año, se aplica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quedando abrogada en esa fecha la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles”³³

Desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa impositiva han venido cambiando a lo largo de los años, a continuación se

³³ Umaña Aguilar Juana. TESIS PROPUESTA DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL ESTADO DE VERACRUZ. Recuperada de <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2016/jua/index.htm>

presentan los cambios históricos que han tenido la mencionada tasa de IVA hasta la fecha:

“De 1980 a 1982 la tasa de IVA era de 10% general y de 0% a todos los alimentos. Tasa preferencial fronteriza del 6%.

De 1983 a 1988 aumenta la tasa a 15% general, 0% alimentos no procesados y de consumo popular, y 6% a los demás alimentos y a las medicinas.

De 1989 a 1991 continua 15% tasa general, tasa del 6% para ciudades fronterizas, 0% ahora todos los alimentos y medicinas, y una nueva tasa del 20% para bienes de lujo.

De 1992 a 1995 se reduce el número de tasas otra vez a 10% como tasa general y 0% a medicinas y alimentos no procesados.

De 1996 a 2009 aumenta nuevamente a 15% la tasa general, regresa la tasa a ciudades fronterizas con un 10% y continúa la de 0% a medicinas y alimentos no procesados.

En el 2010 aumentan en 1 punto porcentual las tasas generales y fronterizas, quedando en 11% y 16% respectivamente. 0% alimentos y otras actividades señaladas en ley.

Desde 2014 tenemos solo una tasa general del 16% y la de 0% a medicinas, alimentos y algunas otras actividades.”³⁴

3.4 Cambios a la Ley del IVA en la Reforma 2014

En la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el ejercicio fiscal 2014. Se propuso para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado varias modificaciones entre las que se encuentran:

³⁴ COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE BCS, AC. SEMINARIO FISCAL 2016. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Recuperado de <http://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/IMPUESTO-AL-VALOR-AGREGADO.pdf>

- 1) La eliminación del tratamiento de la región fronteriza pretendiendo eliminar la tasa del 11% que hasta este año pagaban los residentes de la región fronteriza.
- 2) En el caso de las exenciones:
 - a) Eliminar la exención a la compra, renta y pago de hipoteca de casa habitación
 - b) Eliminación a la exención a los servicios de enseñanza
 - c) Limitar la exención para el transporte público terrestre de personas, únicamente al servicio de transporte que se preste en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas
 - d) Limitar la exención de espectáculos públicos solo al teatro y circo
 - e) Permitir a las entidades federativas que graben los espectáculos públicos que no sean cine
- 3) Gravar las importaciones temporales IMMEX, depósito fiscal autorizado, recinto fiscal y recinto fiscal estratégico.
- 4) Eliminación de la exención en la enajenación de bienes entre residentes en el extranjero o por residentes en el extranjero a empresas maquiladoras.
- 5) Eliminación de la exención en la enajenación de bienes en recinto fiscalizado estratégico.
- 6) Eliminación de retención de empresas maquiladoras a proveedores nacionales
- 7) Servicio de hoteles y conexos a turistas extranjeros
- 8) Otras Modificaciones:
 - a) Ajustes en el tratamiento a productos sujetos a la tasa del 0%
 - i) Chicle o goma de mascar
 - ii) Mascotas y productos procesados para su alimentación
 - iii) Oro joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes
 - b) Otorgar las SOFOMES el mismo tratamiento fiscal en materia de acreditamiento que es otorgado al resto del sistema financiero.
 - c) Momento en que se causa el IVA en el faltante de Inventarios, donaciones y servicios gratuitos, gravados

- d) Exentar a los intereses que reciban o paguen las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, las sociedades financieras populares, las sociedades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural; así como a los organismos descentralizados de la administración pública federal y a los fideicomisos de fomento económico del gobierno federal, sujetos a supervisión de la comisión nacional bancaria y de valores
- e) Homologar el tratamiento en la transportación aérea internacional
- f) Comprobantes fiscales

Con todos estos cambios se estimaba recaudar aproximadamente 54 mil millones de pesos.³⁵ Sin embargo, a pesar de la extensa lista de propuestas para cambiar a la Ley del IVA, solo se aprobaron algunas de ellos, dentro de los más importantes fueron:

La eliminación de la tasa del 11% en zonas fronterizas, aplicando a partir del 2014 una tasa general del 16%.

La enajenación de animales pequeños que se consideren mascotas, así como el alimento para los mismos.

El chicle o goma de mascar se grabó con una tasa del 16%, siendo que antes era considerada como alimento.

Se gravó el transporte terrestre de personas en que se realiza en diferentes a las zonas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas a la tasa del 16%³⁶

En lo referente al programa IMMEX se aplicaron los cambios siguientes:

³⁵ Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. Gaceta Parlamentaria. Recuperado de:

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

³⁶ DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Publicado en El Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre del 2013. Consultado en:

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013

Enajenación de bienes entre residentes en el extranjero, cuando los bienes se hayan exportado o introducido al país con IMMEX Se mantiene la exención artículo 9o, fracción IX

Enajenación de un residente en el extranjero a una persona con IMMEX Se elimina la exención del artículo 9o, fracción IX

La Importaciones temporales bajo Programa IMMEX Se grava el 16% del IVA en la introducción al país de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico (art. 25, fraccs. I y IX). Entra en vigor un año después de la publicación

Certificación por parte del SAT para importadores que introduzcan bienes bajo régimen temporal Podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el IVA que deba cubrirse por las actividades de importación, si se obtiene una certificación (art. 28-A)³⁷

3.5 Mecánica y Aplicación de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado

Para conocer de una manera más detallada la ley del Impuesto al Valor agregado se analizará sus principales elementos, los cuales son la base de todo impuesto; es decir, los sujetos obligados, el objeto que grava la ley, la base sobre la cual se causará dicho impuesto, la tasa aplicable para determinar el monto a pagar del impuesto y por último la época de pago.

³⁷ IDConlie. LAS REFORMAS A IMMEX HASTA 2015. Publicado en 14 de febrero del 2015. Consultado en: <https://idconline.mx/comercio/2014/02/14/las-reformas-a-immex-hasta-2015>

3.5.1 Sujeto, Objeto y Base del Impuesto

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo primero menciona, de manera general, a las personas obligadas al pago de dicho impuesto, así como el motivo del mismo:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.³⁸

Este artículo por si solo encierra tres de los elementos principales del impuesto y es la base para los demás elementos del impuesto.

3.5.2 Tasa

Existen varias tasas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin embargo, dentro del Artículo primero de la Ley del IVA se encuentra la mención de la tasa general aplicable a los actos o actividades sujetas a dicho impuesto.

³⁸ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

“Artículo 1o. [...] El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”³⁹

Sin embargo, la ley grava a algunos productos con la tasa del 0% debido a que se consideran bienes y servicios de primera necesidad para la población. Buscando con ello el beneficiar a las personas de escasos recursos.

Estos bienes y servicios se encuentran enlistados en el artículo segundo, el cual a la letra dice:

“Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

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

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

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

³⁹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

5. Chicles o gomas de mascar.

6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

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

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; apersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

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

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

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

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

i) Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II.- La prestación de servicios independientes:

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

b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c).- Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e).- Los de despepite de algodón en rama.

f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g).- Los de reaseguro.

h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”⁴⁰

En el caso de las exportaciones de bienes o servicios la ley del IVA menciona que deberán de grabarse con una tasa del 0%, incluyendo aquellos que para consumo nacional se encuentran exentas, esta medida busca que los exportadores pueden competir de manera internacional sin verse afectados por el pago de este impuesto.

“Artículo 29.- Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Artículo 30.- Tratándose de los supuestos previstos en los artículos 9o. y 15 de esta Ley, el exportador de bienes o servicios calculará el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios. También procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.”⁴¹

Por otra parte, la ley también exenta algunos bienes, servicios y arrendamientos los cuales se encuentran en cada uno de los capítulos correspondientes en el caso de las enajenaciones los encontramos en el artículo 9:

⁴⁰ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁴¹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

“Artículo 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I.- El suelo.

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

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

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

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

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

VII.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

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

IX. La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme al Decreto para el fomento de la industria

manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006 o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.”⁴²

Para los casos de exenciones en la prestación de servicios se debe revisar el artículo 15

“Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

I.- Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

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

III.- Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

⁴² LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

V. El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

VI.- El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

VII.- (Se deroga).

VIII.- (Se deroga).

IX.- El aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, destinados a casa habitación, los seguros de garantía financiera que cubran el pago por incumplimiento de los emisores de valores, títulos de crédito o documentos que sean objeto de oferta pública o de intermediación en mercados de valores, siempre que los recursos provenientes de la colocación de dichos valores, títulos de crédito o documentos, se utilicen para el financiamiento de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

X.- Por los que deriven intereses que:

a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban y paguen las sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos del impuesto sobre la renta formen parte del sistema financiero, por el otorgamiento de crédito, de factoraje financiero o descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; los que reciban o paguen las sociedades cooperativas de

ahorro y préstamo a que hace referencia la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, así como las sociedades financieras populares, las sociedades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural, a que hace referencia la Ley de Ahorro y Crédito Popular, a sus socios o clientes, según se trate, y que cumplan con los requisitos para operar como tales de conformidad con los citados ordenamientos; los que reciban o paguen en operaciones de financiamiento, los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal y los fideicomisos de fomento económico del Gobierno Federal, que estén sujetos a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas físicas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío, siempre que dichas personas se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

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

d) Provenzan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

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

f) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

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

h) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

XI.- Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

XII.- Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

a).- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

b).- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

c).- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.

d).- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

e).- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIII.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. La exención prevista en esta fracción no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV.- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

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

XVI.- Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:

a) Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos.

b) Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

c) Lo dispuesto en los incisos anteriores no aplicará:

1. Cuando se trate de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

2. Cuando las contraprestaciones deriven de la explotación de las obras escritas o musicales en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras o en la prestación de servicios.”⁴³

En el caso del uso o goce temporal de bienes, las exenciones se encuentran estipuladas en el artículo 20 de la ley del IVA

“Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

⁴³ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

I.- (Se deroga).

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

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

IV. Derogada.”⁴⁴

Por último, la ley también contempla algunos casos de exención para la importación de bienes o servicios de acuerdo con el artículo 25:

“Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

I.- Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

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

III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2o. A de esta Ley.

⁴⁴ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

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

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

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

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

VIII.- La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

IX.- Las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado el impuesto al valor agregado al destinarse a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, o de mercancías que incluyan los bienes por los que se pagó el impuesto, siempre que la importación definitiva la realicen quienes hayan destinado los bienes a los regímenes mencionados. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, cuando el impuesto se haya pagado aplicando el crédito fiscal previsto en el artículo 28-A de esta Ley.”⁴⁵

3.5.2.1 Estímulos fiscales para la región fronteriza norte

El estímulo fiscal publicado el 31 de diciembre del 2018 en el diario oficial de la federación menciona en su apartado de Consideraciones el objetivo que busca dicho decreto

⁴⁵ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

Que los beneficios establecidos en el presente Decreto, buscan mejorar la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos de América y así retener al consumidor en el comercio mexicano; reactivar la economía doméstica regional y de esta manera, elevar los ingresos por mayor actividad, generando empleos, mayor bienestar general de la población y por ende, mayor recaudación fiscal, además de atraer al turismo al ofrecer mayor diversidad de atractivos y mejores productos; crear condiciones y medios efectivos para atraer la inversión y con ello generar riqueza y bienestar para la población; dar respuesta a la alta inmigración a la región fronteriza norte desarrollando una nueva política económica para la frontera y el resto del país, con visión de futuro basada en lograr una economía con fundamento en el conocimiento.

[...]

Que en virtud de lo anterior, con el presente Decreto, en relación con el desarrollo integral y sustentable del país para la consecución de los fines políticos, sociales, culturales y económicos, se busca mejorar la competitividad con el mercado del país vecino, retener al consumidor en el comercio mexicano y atraer nuevos consumidores; reactivar la economía doméstica regional y de esa manera, elevar los ingresos por mayor actividad, generando empleos, mayor bienestar general en la población y por ende mayor recaudación fiscal; recuperar la actividad comercial y de servicios, atrayendo el turismo al ofrecer mayor diversidad de atractivos, variedad y mejores productos; impulsar la economía regional en la frontera norte para el mejor aprovechamiento de sus fortalezas, ventajas geográficas, estratégica ubicación, vocaciones naturales, condiciones climatológicas, atractivos turísticos, oferta extraordinaria de servicios, eficiente mano de obra, población dinámica, responsable y trabajadora, desarrollo de tecnología, comunicaciones, experiencia y relaciones internacionales;⁴⁶

Dicho decreto busca un fin extra fiscal, pues su principal objetivo es el crecimiento económico de la región fronteriza norte

Que el fin extra fiscal trata de incentivar directamente el crecimiento económico de la región fronteriza norte de México, para que resulte integral y sustentable en aras de fortalecer la soberanía nacional como instrumento de crecimiento del país;

⁴⁶ DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

Este decreto menciona beneficios fiscales tanto en materia de Impuesto sobre la renta como en Impuesto al Valor Agregado, por ser el caso de estudio el segundo solo se analizar la parte correspondiente.

Este crédito fiscal, de acuerdo con el artículo primero, es aplicable a:

- Los municipios de **Baja California**:
 - o Ensenada, Playas de Rosarito, Tijuana, Tecate y Mexicali
- Los municipios de **Sonora**:
 - o San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta
- Los municipios de **Chihuahua**:
 - o Janos, Ascensión, Juárez, Praxedis G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides
- Los municipios de **Coahuila de Zaragoza**:
 - o Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo
- Los municipios de **Nuevo León**
 - o Anáhuac
- Los municipios de **Tamaulipas**
 - o Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros.⁴⁷

El crédito fiscal consiste en una reducción del 50% la tasa del IVA quedando esta en un 8%

Artículo Décimo Primero. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte a que se refiere el artículo Primero del presente Decreto, consiste en un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

⁴⁷ DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

Por simplificación administrativa, el crédito fiscal se aplicará en forma directa sobre la tasa referida en el párrafo anterior. La tasa disminuida que resulte de aplicar el estímulo fiscal en los términos de este párrafo, se aplicará sobre el valor de los actos o actividades previstas en este artículo, conforme a lo dispuesto en la mencionada Ley.⁴⁸

Para la aplicación de dicho estímulo fiscal es necesario cumplir con los requisitos que menciona el Artículo Décimo Segundo dentro de los cuales era necesario presentar un visto al Servicio de administración Tributaria (SAT) antes del 31 de enero del 2019

Artículo Décimo Segundo. Los contribuyentes que apliquen el estímulo a que se refiere el artículo Décimo Primero de este Decreto, deberán cumplir los requisitos y los que se establezcan en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, para tal efecto.

- I. Realizar la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios en la región fronteriza norte a que se refiere el artículo Primero del presente Decreto.
- II. Presentar un aviso de aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el artículo Décimo Primero de este Decreto, dentro de los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor del presente Decreto.

Tratándose de contribuyentes que inicien actividades con posterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, deberán presentar el mencionado aviso conjuntamente con la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes que deben presentar de conformidad con los artículos 22 y 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes únicamente podrán aplicar el estímulo fiscal que se establece en el artículo Décimo Primero de este Decreto cuando presenten los avisos en tiempo y forma. La omisión en la presentación de los avisos en los términos previstos en esta fracción, producirá las

⁴⁸ DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

consecuencias jurídicas que procedan conforme a las disposiciones fiscales.⁴⁹

La autoridad ha exceptuado algunas actividades y contribuyentes de este estímulo, de acuerdo con el artículo Décimo Tercero, dentro de los que principalmente se encuentran los llamados EFOS (Empresas que Facturan Operaciones Simuladas) y EDOS (Empresas que Deducen Operaciones Simuladas) previstos en el artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Artículo Décimo Tercero. No se aplicará el estímulo fiscal a que se refiere el artículo Décimo Primero del presente Decreto en los casos siguientes:

- I. La enajenación de bienes inmuebles y de bienes intangibles.
- II. El suministro de contenidos digitales, tales como audio o video o de una combinación de ambos, mediante la descarga o recepción temporal de los archivos electrónicos, entre otros.
- III. Los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación y cuyo nombre, denominación o razón social y clave en el registro federal de contribuyentes, se encuentren contenidos en la publicación de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el último párrafo del citado artículo.
- IV. Los contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción a que se refiere esta fracción.

Tampoco será aplicable el estímulo fiscal previsto en el artículo Décimo Primero del presente Decreto, a aquéllos contribuyentes que hubieran realizado operaciones con contribuyentes a los que se refiere esta fracción y no hubieran acreditado ante el Servicio de Administración Tributaria que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los

⁴⁹ DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes.

- v. Los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción establecida en el artículo 69-B Bis, del Código Fiscal de la Federación, una vez que se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria el listado a que se refiere dicho artículo.⁵⁰

Como parte del estímulo se excluyen las cantidades reducidas de la acumulación para efectos del Impuesto sobre la Renta (ISR) y la presentación del aviso de aplicación de estímulos fiscales comprendido en el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación (CFF)

Décimo Cuarto. Los estímulos fiscales a que se refiere el presente Decreto no se considerarán como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

Se releva a los contribuyentes que apliquen los estímulos fiscales a que se refiere el presente Decreto de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁵¹

Artículo 25.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de

⁵⁰ DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

⁵¹ DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.⁵²

Como se ha visto, el estímulo consiste en la creación de una nueva tasa de IVA para la frontera norte con un valor del 8%, por lo que de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) se deberá de expresar en el comprobante de la operación, situación que regula en la regla 11.11.3 de la miscelánea fiscal.

11.11.3. Expedición de CFDI en región fronteriza norte aplicando estímulo en materia de IVA

Para los efectos de los artículos Décimo Primero del Decreto a que se refiere este Capítulo, 1, primer párrafo, fracciones I, II y III, así como segundo párrafo, 1-A, primer párrafo, fracción II, y 3, tercer párrafo de la Ley del IVA, 3 del Reglamento de la Ley del IVA, 29, segundo párrafo, fracción IV, quinto párrafo y penúltimo párrafo y 29-A, fracción IX del CFF, y la regla 11.11.2., los contribuyentes, que tengan derecho a aplicar el crédito resultado del estímulo en materia de IVA por las operaciones que realicen en dicha región, para efectos de la expedición de los CFDI estarán a lo siguiente:

- I. En el catálogo de tasa o cuota, del campo o atributo denominado “TasaOCuota” del CFDI, seleccionarán la opción o valor identificada como: “IVA Crédito aplicado del 50%”.
- II. Una vez transcurridas 72 horas a la presentación del aviso a que se refiere la regla 11.11.2., podrán reflejar la aplicación del estímulo, en el CFDI usando la opción o valor “IVA Crédito aplicado del 50%”.
- III. Los proveedores de certificación de CFDI validarán que quienes hayan emitido CFDI usando la opción o valor “IVA Crédito aplicado del 50%” hayan presentado efectivamente el citado aviso.
- IV. Para efectos de asentar en el CFDI la tasa de retención de IVA, los contribuyentes capturarán la que corresponda una vez aplicado el crédito de 50% que otorga el citado Decreto.

⁵² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable para aquellas operaciones en donde en el CFDI se señale en el campo o atributo denominado “ClaveProdServ” como clave de producto o servicio la “01010101 no existe en el catálogo”, salvo que se trate de operaciones celebradas con el público en general a que se refiere la regla 2.7.1.24., ni las que el SAT identifique como correspondientes a bienes o servicios no sujetos a los beneficios del estímulo de IVA, en el catálogo de productos y servicios (c_ClaveProdServ) del CFDI publicado en el portal del SAT.⁵³

Derivado de este estímulo fiscal se modificó el catálogo de Tasa o Cuota para el llenado de los CFDIs, ahora la tasa del IVA permite el valor del 8%

Rango o Fijo	c_TasaOCuota	Impuesto	Factor	Fecha inicio de vigencia
	Valor máximo			
Fijo	0.000000	IVA	Tasa	01/01/2017
Fijo	0.160000	IVA	Tasa	01/01/2017
Fijo	0.080000	IVA Crédito aplicado del 50%	Tasa	07/01/2019

Ilustración 4. Tasas aplicables al IVA en los XML

3.5.3 Mecánica del Cálculo de IVA.

La mecánica del cálculo de IVA tiene muchos puntos finos que pueden ser fácilmente tomados como tema de estudio por su extensión, sin embargo al no ser el principal motivo de estudio en este documento solo se mencionará de manera general la mecánica de determinación, al ser de importancia su comprensión para el caso que nos ocupa.

⁵³ SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018 Y SUS ANEXOS 1-A Y 23. Publicado el 30 de enero de 2019 en el diario Oficial de la Federación

El IVA es un impuesto con una periodicidad de pago mensual, teniendo sus excepciones para las personas que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y las Personas físicas que tributen en el régimen de Arrendamiento con ingresos mensuales menores a diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al mes con fundamento en el artículo 5D

Artículo 5o.-D. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en los artículos 5o.-E, 5o.-F y 33 de esta Ley.”⁵⁴

Tanto el artículo primero cuarto párrafo, como el artículo 5D, en su tercer y cuarto párrafo, mencionan la mecánica que se deberá de seguir para realizar el cálculo del IVA mensual.

Artículo 1o. [...] El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.⁵⁵

Artículo 5o.-D. [...] El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son

⁵⁴ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁵⁵ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.⁵⁶

Caben mencionar que previo a la aplicación del artículo 5D es necesario aplicar lo mencionado en el artículo 1 segundo párrafo, para determinar el IVA Traslado o Cobrado. Por lo que a manera de fórmula tenemos lo siguiente:

$$\begin{array}{l} \text{Actos o Actividades Cobradas en el mes} \\ \text{(X) Tasa del artículo 1 (16\%)} \\ \hline \text{IVA por las Actividades realizadas en el mes} \\ \text{(=) (sin incluir las importaciones de bienes} \\ \text{tangibles)} \\ \text{(-) IVA Acreditable} \\ \text{(-) IVA retenido en el mes} \\ \hline \text{(=) Impuesto por pagar (mensual)} \end{array}$$

Para determinar el IVA por las actividades realizadas en el mes es necesario revisar el momento de causación y acumulación del Impuesto en cada uno de los actos o actividades que son gravadas por esta ley.

En el caso de las enajenaciones el artículo 11 menciona el momento de causación del impuesto, mientras que el artículo 12 nos menciona las cantidades que se considerarán para determinar la base del impuesto

Artículo 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.⁵⁷

⁵⁶ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

Artículo 12.- Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.⁵⁸

Para los actos o actividades relacionadas con la prestación de servicios el momento de causación se localiza en el artículo 17, que nos menciona lo siguiente:

Artículo 17.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Tratándose de la prestación de servicios en forma gratuita por los que se deba pagar el impuesto, se considera que se efectúa dicha prestación en el momento en que se proporcione el servicio.⁵⁹

Mientras que las reglas y características para determinar la base del impuesto en el caso de los servicios personales se mencionan en el artículo 18

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

⁵⁷ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁵⁸ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁵⁹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efecto del cálculo del impuesto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba al acreedor.⁶⁰

En el caso de otorgar el uso o goce temporal de bienes es necesario revisar el artículo 22 para conocer el momento de causación del impuesto y el artículo 23 para determinar la base sobre la cual se aplicará la tasa de IVA

Artículo 22.- Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.

Artículo 23.- Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.⁶¹

Para el caso de la importación de bienes y servicios los artículos 26 y 27 son la guía para determinar el momento de causación y el monto de la base, respectivamente

Artículo 26.- Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

⁶⁰ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁶¹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

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

II.- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III.- Tratándose de los casos previstos en las fracciones II a IV del artículo 24 de esta Ley, en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.

IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

Artículo 27. Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el impuesto al valor agregado se considerará el valor en aduana a que se refiere la Ley Aduanera, adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva. Párrafo adicionado

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III, IV y V del artículo 24, será el que les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto

general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo.⁶²

En el caso de la exportación de bienes o servicios no hay una mención del momento de causación, sino que nos remite a los artículos 9 y 15 con la diferencia de que la tasa no será del 16%, sino del 0%, por lo que deberemos de aplicar los artículos que corresponda a cada actividad.

Artículo 30.- Tratándose de los supuestos previstos en los artículos 9o. y 15 de esta Ley, el exportador de bienes o servicios calculará el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación o prestación de servicios. También procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.⁶³

Como se puede observar en el momento de causación de la enajenación y la prestación de servicios se hace mención del concepto efectivamente cobrado, siendo este uno de los elementos más importantes del impuesto, el cual se encuentra definido en el artículo 1B, que menciona lo siguiente:

Artículo 1o.-B.- Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.⁶⁴

⁶² LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁶³ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁶⁴ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

Hasta ahora se ha hablado del impuesto trasladado o cobrado y los momentos en que se causa dicho impuesto, ahora toca el turno de comentar el IVA acreditable o el IVA pagado, el cual se encuentra definido en el artículo 4:

Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.⁶⁵

Este concepto es lo que evita el efecto en “cascada” que generaba el Impuesto Ley del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) y el cual fue uno de los motivos para ser abrogado.

Sin embargo, para que el impuesto sea acreditable deberá se cumplir con varias características que se mencionan en el artículo 5, las cuales al no ser motivo de estudio de este documento se mencionarán de manera general

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

⁶⁵ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley [...]

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:
[...]

VI. Tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan:
[...]⁶⁶

⁶⁶ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

Las fracciones V y VI mencionan los procedimientos a seguir para determinar las cantidades de IVA acreditable en los casos que mencionan.

Por último, para comprender la fórmula de la determinación del IVA es necesario revisar la retención del IVA que menciona el artículo 1A

Artículo 1o.-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

IV. (Se deroga).

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.⁶⁷

Con este último concepto se tiene revisado todos los elementos de la fórmula para la determinación de IVA.

Como se mencionó al principio de este apartado, en el caso en que de las personas físicas optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), deberán de aplicar lo previsto en el artículo 5o.-E segundo párrafo, para la determinación del IVA

Artículo 5o.-E.- El pago bimestral será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el bimestre por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades correspondientes al mismo periodo por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en el bimestre de que se trate.⁶⁸

Y para el caso de las personas físicas del régimen del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que optaron por realizar el pago de manera trimestral

⁶⁷ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁶⁸ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

para efectos de Impuesto Sobre la Renta, deberán de realizar su cálculo de acuerdo con el artículo 5F segundo párrafo.

Segundo párrafo **Artículo 5o.-F.** [...] El pago trimestral será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el trimestre por el que se efectúa el pago y las cantidades correspondientes al mismo periodo por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en el trimestre de que se trate.

Ambas fórmulas mencionadas son las mismas que la fórmula general del artículo 5D, teniendo como única variación el periodo en que se consideran los ingresos y los gastos, siendo este periodo bimestral para las personas físicas del RIF y trimestral para las personas físicas de arrendamiento.

3.5.4 Época de Pago

Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la época de pago o fecha de pago corresponderá al día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, como lo menciona el segundo párrafo del artículo 5D, sin embargo, la misma ley menciona otros tres momentos adicionales de pago debido a las facilidades que se otorgan a las personas físicas que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y de arrendamiento.

Artículo 5o.-D. [...] Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.⁶⁹

⁶⁹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

En el Caso de las personas que tributan en el RIF, la periodicidad cambia de mensual a bimestral y su fecha de pago será el 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda el pago

Artículo 5o.-E. Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el periodo que permanezcan en el régimen previsto en dicho artículo, en lugar de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el artículo 5o.-D de esta Ley, deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 28 y 33 de esta Ley, según se trate. Los pagos bimestrales tendrán el carácter de definitivos.⁷⁰

Para las personas físicas que tributan en el régimen de arrendamiento y optaron por la opción de pago trimestral para efectos del Impuesto Sobre la Renta, realizarán sus cálculos de IVA de manera trimestral y pagarán el impuesto el 17 del mes siguiente a que corresponda el trimestre.

Artículo 5o.-F. Los contribuyentes personas físicas que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al mes, que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de efectuar los pagos provisionales de forma trimestral para efectos de dicho impuesto, en lugar de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el artículo 5o.-D de esta Ley, deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma trimestral por los periodos comprendidos de enero, febrero y marzo; abril, mayo y junio; julio, agosto y septiembre, y octubre, noviembre y diciembre, de cada año, y efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas

⁷⁰ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago. Los pagos trimestrales tendrán el carácter de definitivos.⁷¹

Por último, para las personas físicas o morales que importen bienes o servicios, deberán de realizar el pago del IVA de manera conjunta con los impuestos de importación, sin que se mencione en la ley fecha exacta de esto.

Artículo 28.- Tratándose de importación de bienes tangibles, el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.⁷²

⁷¹ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁷² LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

3.5.5 Funcionamiento general del IVA

Una vez analizados los elementos del Impuesto al Valor Agregado es conveniente analizar su funcionamiento a nivel general en las operaciones diarias de los contribuyentes, para lo cual se presenta el siguiente esquema del traslado del IVA.

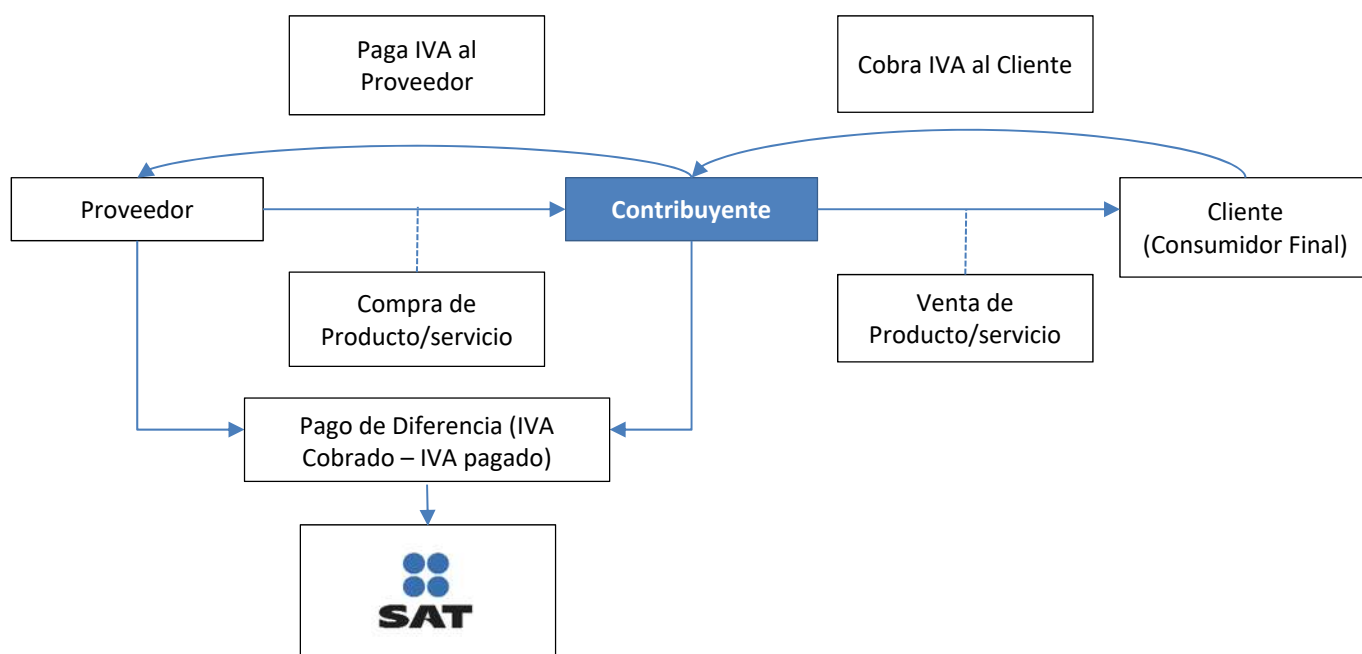


Ilustración 5. Funcionamiento general del IVA

El Cliente, al comprar productos al contribuyente deberá de pagar el IVA al ser este el consumidor final, el contribuyente por su cuenta realizará compras de productos y/o los gastos necesarios para el funcionamiento del negocio, realizando el pago del IVA a su proveedor.

Por lo que al finalizar el mes, el contribuyente tendrá cantidades de IVA cobrado y de IVA acreditable, las cuales deberá de comparar, de acuerdo con lo analizado previamente, para determinar las cantidades de IVA a enterar al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

3.6 Origen del saldo a favor de IVA

Cuando se habla de devoluciones es muy común escuchar los términos de saldo a favor y pago de lo indebido, y en ocasiones suele ser confuso el origen de cada uno de ellos, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto definiendo cada uno de los conceptos

[...] el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.⁷³

De lo cual se puede mencionar que el saldo a favor de IVA se genera cuando el IVA acreditable y el IVA retenido en el periodo son superiores al IVA trasladado o cobrado.

Concepto	Cantidad
Actos o Actividades Realizadas en el mes	250,000.00
(X) Tasa del artículo 1 (16%)	16%
IVA por las Actividades realizadas en el mes	
(=) (sin incluir las importaciones de bienes tangibles)	40,000.00
(-) IVA Acreditable	45,600.00
(-) IVA retenido en el mes	1,000.00
(=) Impuesto por pagar (mensual)	6,600.00

⁷³ PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XV, Diciembre de 2012

En este supuesto se observa que la sumatoria de IVA acreditable e IVA retenido son superiores al IVA trasladado o cobrado, lo que ocasiona que al aplicar la fórmula del IVA la cantidad sea negativa, interpretándose como un saldo a favor.

Mientras que el pago de lo indebido puede ser generado en la presentación de una declaración complementaria, en la cual se determina una cantidad a pagar inferior a la asentada en la declaración normal.

Declaración Normal		
	Concepto	Cantidad
	Actos o Actividades Realizadas en el mes	250,000.00
(X)	Tasa del artículo 1 (16%)	16%
	IVA por las Actividades realizadas en el mes	
(=)	(sin incluir las importaciones de bienes tangibles)	40,000.00
(-)	IVA Acreditable	20,500.00
(-)	IVA retenido en el mes	1,000.00
(=)	Impuesto por pagar (mensual)	18,500.00

En esta declaración el contribuyente presenta y paga la cantidad de \$ 18,500.00, sin embargo al percatarse de un error aritmético el contribuyente presenta una declaración complementaria con las siguientes cantidades

Declaración Complementaria	
Concepto	Cantidad
Actos o Actividades Realizadas en el mes	250,000.00
(X) Tasa del artículo 1 (16%)	16%
IVA por las Actividades realizadas en el mes	
(=) (sin incluir las importaciones de bienes tangibles)	40,000.00
(-) IVA Acreditable	20,500.00
(-) IVA retenido en el mes	10,000.00
(=) Impuesto por pagar (mensual)	9,500.00
(-) Cantidad Pagada con anterioridad	18,500.00
(=) Pago de lo Indebido	9,000.00

En este segundo caso la cantidad de 9,000.00 se determina como un pago de lo indebido al haberse pagado sin tener la obligación de hacerlo.

Como ya se mencionó, el origen del saldo a favor se da al aplicar la normativa de la ley por lo que a continuación se observará el efecto de la aplicación de la tasa del 0% y los actos exentos marcados por la ley del IVA.

Comparemos una tortillería con un consultorio médico. Las tortillas para distribución se gravan con el 0%, y los honorarios médicos están exentos de IVA; la ventaja para el contribuyente de gravar al 0% representa el beneficio de no realizar la erogación equivalente al 16% de los consumibles enlistados y asimismo se genera un saldo a favor del IVA; en tanto los profesionales de la salud no podrán acreditar sus operaciones en el cálculo del impuesto, independientemente del IVA a favor por la compra de su equipo y demás son sujetos a la tasa del 16%.

En el tema de la tortillería, en cada pago provisional -dependiendo los montos- pueden tener cantidades interesantes de devolución al momento de realizar la declaración anual, siempre y cuando el control administrativo lo hayan realizado de una manera correcta: Que la facturación de ingresos y gastos cuadre con sus estados de cuenta y operaciones mencionadas. De esta manera el contribuyente resultará beneficiado por estar sujeto a la tasa del 0%.

[...]

En el caso de los doctores, al no estar gravada no tienen la obligación de pagar el IVA, como lo señalé líneas arriba, al momento de realizar un gasto que sí se encuentre gravado, será deducido de la base gravable de ISR por el total que se haya pagado, es decir, se incluirá en las deducciones de ISR el IVA como parte del gasto efectuado.⁷⁴

De acuerdo a lo que se menciona en el periódico el Zócalo y en base a lo visto en los apartados anteriores, se ejemplificará el efecto de las tasas de IVA y el efecto en los ingresos tributarios que puede obtener la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el primer esquema se muestra el efecto de la tasa 16%. Se observa que al no haber otra tasa de IVA los contribuyentes pagarán solamente el IVA de la utilidad o incremento al ser intermediarios de los productos o servicios; en este esquema Hacienda obtiene ingresos por cada una de las operaciones realizadas.

⁷⁴ Garza Paúl. Operaciones exentas: Tasa 0% y devoluciones del IVA [en línea] : 14 AGOSTO 2017 [Fecha de consulta: 20 de febrero de 2019] Disponible en:< <http://www.zocalo.com.mx/opinion/opi-interna/operaciones-exentas-tasa-0-y-devoluciones-del-iva>>

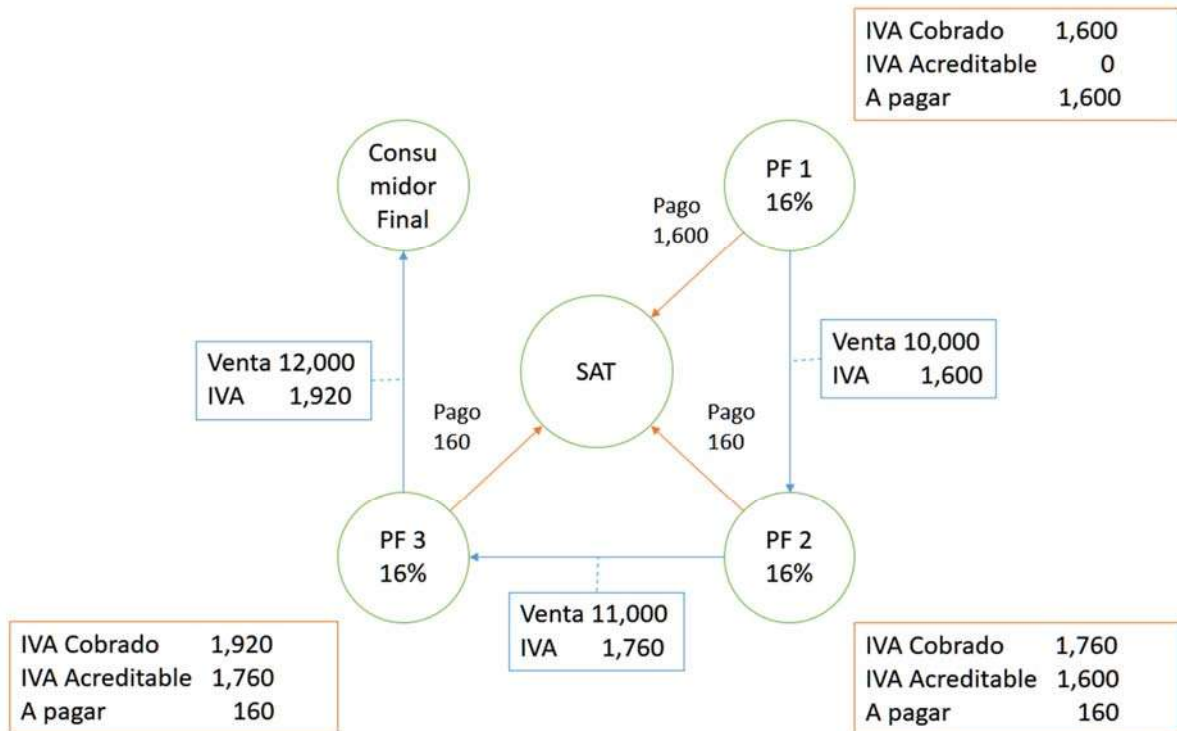


Ilustración 6. Flujo de IVA con tasas 16%

En el segundo esquema se muestra el efecto de la tasa 0% y la tasa 16%.

El contribuyente (PF 3) grava la venta al 16% generando un IVA de 19,200, los cuales enterará y pagará a hacienda; por su parte el contribuyente (PF 4) al tributar en la tasa 0% de IVA no trasladará impuesto al consumidor final, pero si realizará el cálculo de IVA de acuerdo con la respectiva ley, generando un saldo a favor de IVA equivalente al total de IVA pagado, en este caso 19,200, los cuales solicitará en devolución a Hacienda.

Por otra parte, se muestra una venta del contribuyente (PF 4) al contribuyente (PF 1) quien también tributa con la tasa del 0% de IVA. En este caso, al comprar y vender a la tasa del 0% de IVA no se genera saldo a favor o a pagar, sin embargo de acuerdo con la ley del IVA es necesario realizar el cálculo mensual correspondiente.

En este caso, el efecto generado es que Hacienda no tenga ingreso alguno.

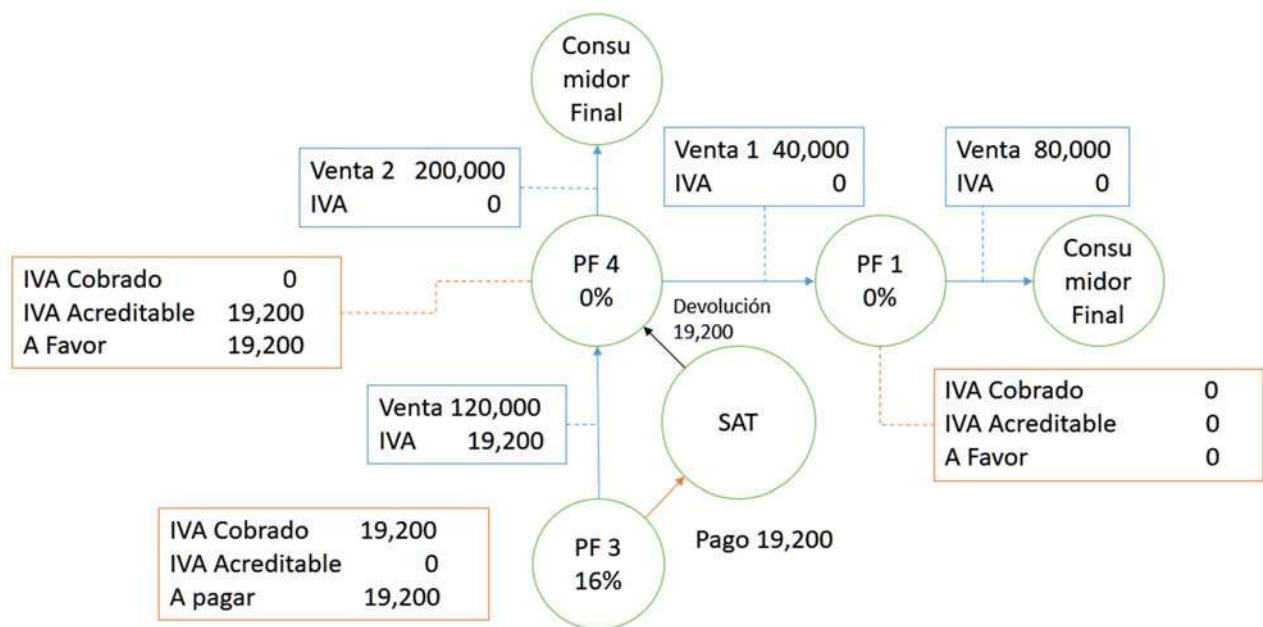


Ilustración 7. Flujo de IVA con tasas 16% y 0%

En este caso el contribuyente (PF 3) realiza una venta gravada al 16% generando un IVA trasladado por la cantidad de 19,200, mismos que enterará y pagará a Hacienda de acuerdo con la ley, por su parte el contribuyente (PF 4), quien es exento de IVA, no realizará acreditamiento del IVA pagado puesto que no realiza cálculo alguno ni tampoco trasladará dicho impuesto al venderlo al contribuyente (PF 1).

El contribuyente (PF 1), quien tributa con tasa del 16% de IVA, realiza la enajenación de los bienes al consumidor final cobrando el IVA. Esto ocasiona que su cálculo mensual de IVA salga a pagar la misma cantidad que cobró al consumidor final, que en este caso es de 12,800, pues al adquirir los productos a otra persona exenta no realizó pago alguno de IVA acreditable.

En este esquema Hacienda obtiene ingresos por las ventas a tasa 16%, sin la obligación de devolver impuesto al contribuyente (PF 4), pues este no es contribuyente del IVA y no genera los saldos a favor.

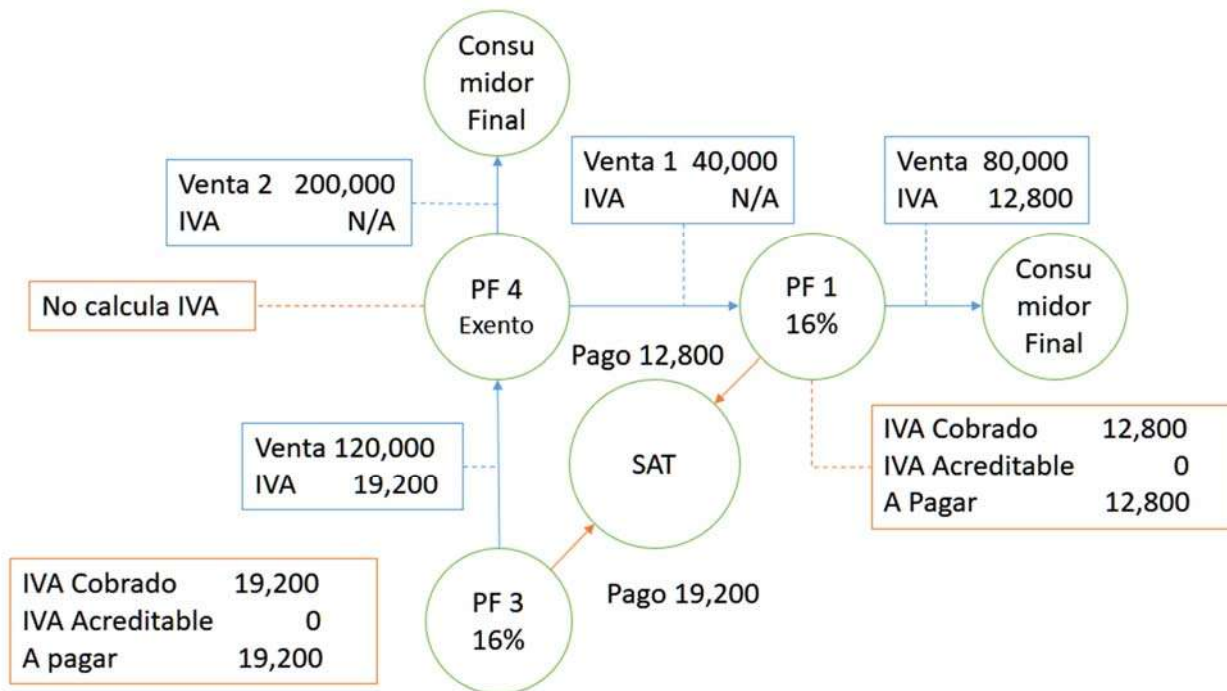


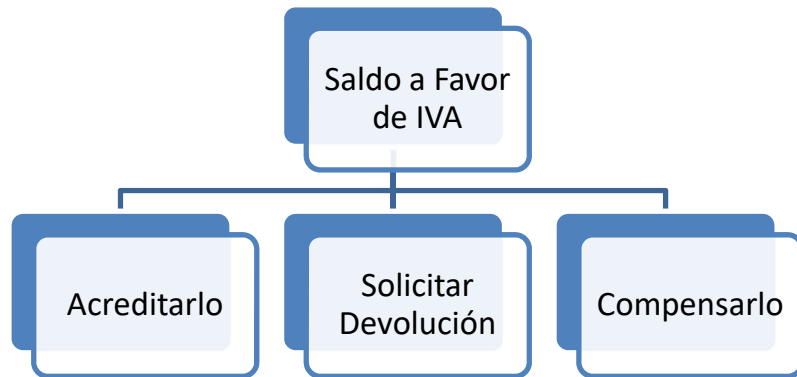
Ilustración 8. Flujo de IVA con tasa 16% y Exentos

3.7 Saldos A Favor

Cuando se obtienen cantidades a favor de IVA se podrán seguir tres caminos, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley del IVA

Artículo 6o. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.⁷⁵



3.7.1 El Acreditamiento

El acreditamiento es un procedimiento marcado en la ley del IVA, el cual consiste en restar el impuesto acreditable a las cantidades que resulten de aplicar la tasa del IVA a las operaciones cobradas a los clientes, pero cuando hablamos de los saldos a favor la legislación no define como tal el acreditamiento.

[...]dentro de la legislación fiscal y en la doctrina no se encuentra definido el término “acreditamiento”. Si bien para algunos el acreditamiento es lo mismo que la compensación, debemos entender que para que esta se dé es necesario que existan deudas recíprocas y en el acreditamiento tal caso no es necesario toda vez que las cantidades determinadas como acreditables son producto de un procedimiento definido por la autoridad para aplicarse en saldos a cargo del contribuyente.⁷⁶

⁷⁵ LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

⁷⁶ Acreditamiento o compensación. Recuperado de:
<http://elcontadorvirtual.blogspot.com/2010/10/acreditamiento-o-compensacion.html>

En lo que respecta al acreditamiento de saldos a favor se puede resumir como la resta de las cantidades a cargo del contribuyente. A continuación, veremos un ejemplo:

(=) IVA trasladado por ventas a tasa 16%	50,000.00
(-) IVA acreditable de compras y gastos	<u>32,000.00</u>
(=) IVA a cargo del periodo	18,000.00
Acreditamiento de IVA a favor de periodos	
(-) anteriores	<u>10,000.00</u>
(=) IVA por pagar del periodo	8,000.00

3.7.2 La compensación

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) define la compensación como:

[...] el derecho que tienen los contribuyentes de restar las cantidades que tengan a su favor en un determinado impuesto federal de las cantidades que deben pagar por adeudos propios o por retención a terceros, aunque se trate de impuestos federales diferentes, excepto cuando se trate de impuestos que se causen por la importación de bienes o servicios, impuestos que sean administrados por autoridades diferentes e impuestos que tengan un destino específico.⁷⁷

La compensación o compensación universal como la denomina el Servicio de Administración Tributaria (SAT), tiene su fundamento en el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación el cual a la letra dice:

⁷⁷ Servicio de Administración Tributaria (05 de marzo de 2014). COMPENSACIÓN UNIVERSAL. Recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/compensacion_universal.aspx

Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

[...]

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.⁷⁸

Aunque se hace mención de que es el contribuyente quien solicita y realiza la compensación al momento de calcular y determinar sus impuestos, existe un tipo de compensación llamada Compensación de Oficio, en la cual es la Autoridad quien realiza la compensación de manera interna y le notifica al contribuyente de dicha situación, esta compensación se encuentra fundamentada en el artículo 23 último párrafo del Código Fiscal de la Federación:

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier

⁷⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 04-06-2009

concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.⁷⁹

3.7.2.1 La compensación en 2019

Con la entrada de la nueva presidencia hubo un cambio que fue de lo más mencionado en 2019 ya que la compensación fue limitada a través del artículo 25 Fracción VI de la Ley de Ingresos de La federación. Con lo cual la compensación ya no podría realizarse contra diferentes impuestos y siendo muy específico en el caso de los saldos a favor de IVA estos ya no podrían compensarse.

Artículo 25. Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como lo referente a derechos, se estará a lo siguiente:

VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

- a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes

⁷⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 04-06-2009

en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

- b) Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.⁸⁰

Sin embargo, por el gran impacto que esto causó en los contribuyentes, se presentó una facilidad mediante la regla 2.3.19 publicada en la sexta resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2018. En la que se permite compensar las cantidades a favor anteriores al 31 de diciembre contra otros impuestos propios.

2.3.19 “Compensación de cantidades a favor generadas hasta el 31 de diciembre de 2018”

Para los efectos del artículo 25, fracción VI de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, en relación con los artículos 23, primer párrafo del CFF y 6, primer y segundo párrafos de la Ley del IVA, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración que tengan cantidades a su favor generadas al 31 de diciembre de 2018 y sean declaradas de conformidad con las disposiciones fiscales, que no se hubieran compensado o solicitado su devolución, podrán optar por compensar dichas cantidades contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que deriven de impuestos federales distintos de los que causen con motivo de la importación,

⁸⁰ LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019 TEXTO VIGENTE a partir del 01-01-2019 Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2018

los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del CFF, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en la presente regla deberán presentar el aviso a que se refiere el artículo 23, primer párrafo del CFF, en los términos previstos en la regla 2.3.10., sin que les sea aplicable la facilidad contenida en la regla 2.3.13. CFF 23, LIVA 6, LIF 2019 25, RMF 2018 2.3.10., 2.3.13.⁸¹

Derivado de esta regla las compensaciones para 2019 quedaron de la siguiente manera:

Compensaciones antes del 2019.

Saldo a favor en:	ISR propio	IVA propio	IEPS propio	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio						
IVA propio						
IEPS						

Ilustración 9 Cuadro de compensaciones hasta el 31 de diciembre del 2018

⁸¹ SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018 Y SU ANEXO 1-A. Publicado el 30 de enero de 2019 en el Diario Oficial de la Federación

Compensaciones a partir del 2019.

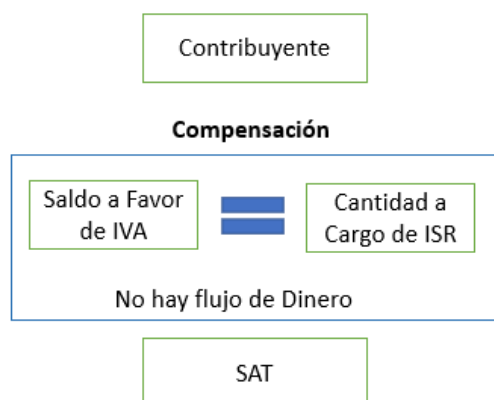
Saldo a favor en:	ISR propio	IVA propio	IEPS propio	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio	☒	☒	☒	☒	☒	☒
IVA propio	☒	☒	☒	☒	☒	☒
IEPS	☒	☒	☒	☒	☒	☒

Ilustración 10 cuadro de Compensaciones a partir del 01 de enero del 2019

Esto también ha servido como media para evitar que el problema de los saldos a favor indebidos o falsos que se pudieran generar en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) llegara a afectar a otros impuestos, ralentizando un poco el problema de las simulaciones de operaciones y generación de saldos a favor.

A partir del 2019, los contribuyentes que tengan saldos a favor de IVA deberán de solicitar la devolución de los mismos y en un segundo momento pagar los otros impuestos a su cargo ya que, aunque esto puede implicar más tiempo y trámite, se espera ayude un poco a frenar la aplicación de saldos a favor indebidos.

Esquema anterior al 01 de enero del 2019



Esquema Posterior al 01 de enero del 2019

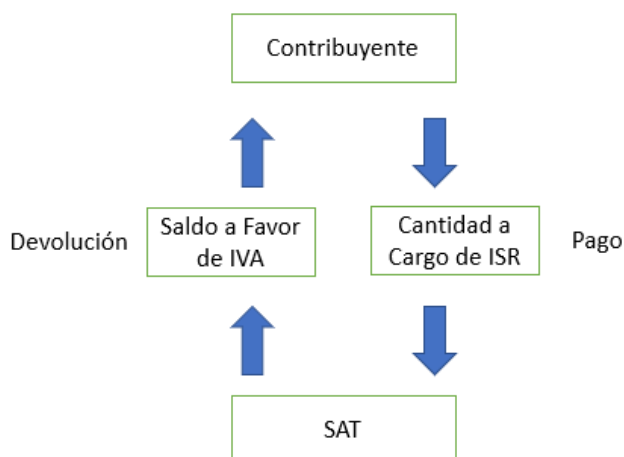


Ilustración 11. Comparativa de Esquemas de los saldos a favor

3.7.3 Devolución de Saldos a favor

La solicitud de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es la tercera opción a la que puede acceder el contribuyente cuando en su declaración se determina un saldo a favor.

La mecánica de devolución tiene su fundamento en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y en el Artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) el cual se comentó previamente.

Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.⁸²

La autoridad realizará una revisión previa a la devolución del saldo a favor, en la cual podrá autorizar total o parcialmente la devolución, sin embargo, en caso de que se tenga alguna duda de la procedencia del saldo a favor, la misma autoridad podrá solicitar la documentación o información que sustente dicho saldo, pudiendo iniciar o no sus facultades de comprobación. Una vez autorizada la devolución se realizará su pago en un lapso de 40 días.

Artículo 22. [...] Sexto párrafo

Quando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la

⁸² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

autoridad fiscal competente con todos los datos [...]. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. [...]

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.⁸³

Una vez autorizada la devolución, se deberá de actualizar antes de realizar su pago, dicho procedimiento lo realizará la autoridad depositando la cantidad del saldo a favor actualizada de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Artículo 22. [...] Décimo primer párrafo

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.⁸⁴

Es muy importante mencionar que, si la autoridad no ejerce sus facultades de comprobación al momento de la revisión de los saldos a favor, esta podrá

⁸³ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

⁸⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

ejergerlos con posterioridad, y si el saldo a favor devuelto anteriormente no procediera se pagarán recargos.

Artículo 22. [...] Décimo cuarto párrafo

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.⁸⁵

En el caso de que la autoridad decida ejercer sus facultades de comprobación para verificar la procedencia de los saldos a favor deberá de llevarse cabo conforme marca el artículo 22 D del Cosido Fiscal de la Federación. Si la autoridad verifica el origen del saldo a favor este se pagará en un lapso de 10 días.

Artículo 22. [...] Noveno párrafo

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código.

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.⁸⁶

⁸⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

⁸⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

Artículo 22-D. Las facultades de comprobación, para verificar la procedencia de la devolución a que se refiere el noveno párrafo del artículo 22 de este Código, se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II ó III del artículo 42 de este Código. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación a que se refiere este precepto por cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aun cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, conforme a lo siguiente:

I. El ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

II. La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción.

III. En el caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de este último.

IV. Si existen varias solicitudes del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá emitir una sola resolución.

V. En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el presente artículo en los plazos establecidos en la fracción I, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

VI. Al término del plazo para el ejercicio de facultades de comprobación iniciadas a los contribuyentes, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarlo al contribuyente dentro de un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquel en el que

se notifique la resolución respectiva. En el caso de que la devolución se efectuó fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.⁸⁷

En cualquiera de los casos la autoridad depositará el importe del saldo a favor de contribuyente en una cuenta bancaria a su nombre

Artículo 22-B. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente que la solicita, para lo cual, éste deberá proporcionar en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente el número de su cuenta en los términos señalados en el párrafo sexto del artículo 22 de este Código. Para estos efectos, los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobante del pago de la devolución respectiva. En los casos en los que el día que venza el plazo a que se refiere el precepto citado no sea posible efectuar el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, dicho plazo se suspenderá hasta en tanto pueda efectuarse el depósito. También se suspenderá el plazo mencionado cuando no sea posible efectuar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente por ser ésta inexistente o haberse cancelado o cuando el número de la cuenta proporcionado por el contribuyente sea erróneo, hasta en tanto el contribuyente proporcione un número de cuenta válido.⁸⁸

A continuación se presenta un esquema general del procedimiento de devolución de saldos a favor de IVA

⁸⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

⁸⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

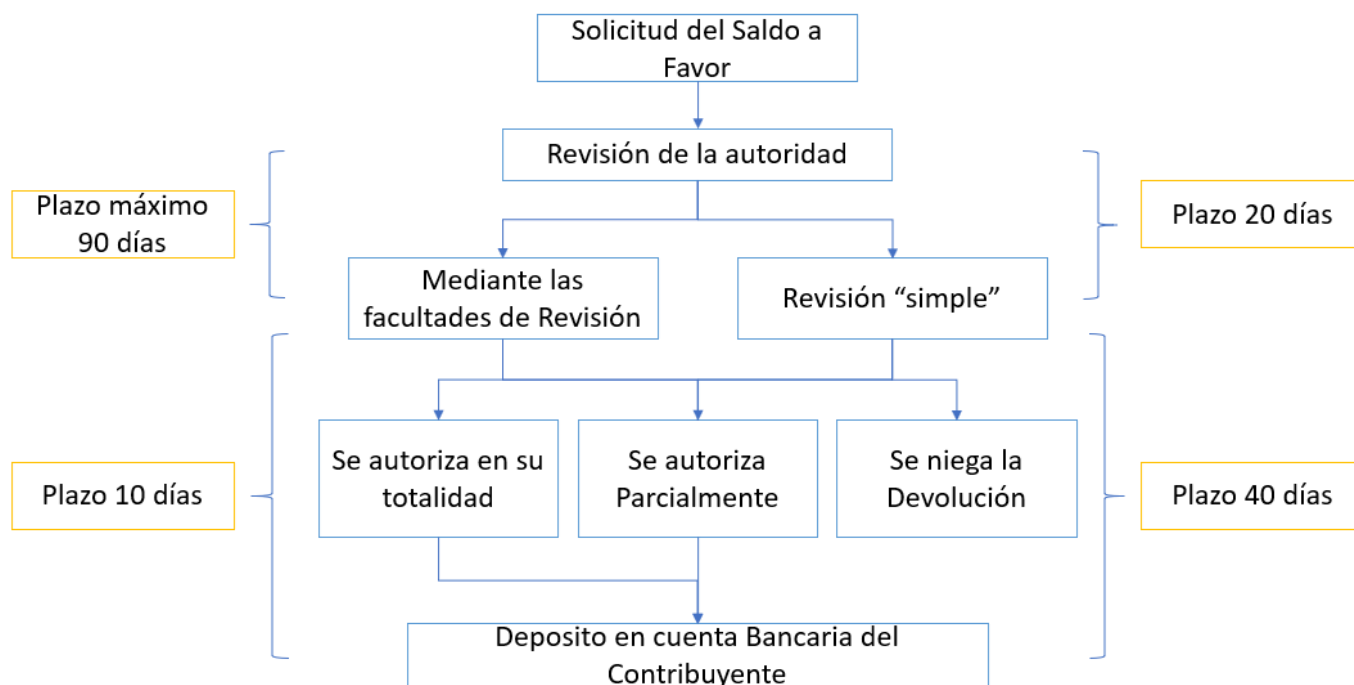


Ilustración 12. Procedimiento de Devolución de Saldos a Favor

El contribuyente contará con 5 años para solicitar la devolución del saldo a favor de acuerdo con lo previsto en décimo quinto párrafo del artículo 22 y el artículo 146 del Código Fiscal Federal (CFF)

Artículo 22 [...] Décimo quinto párrafo

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.⁸⁹

⁸⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

Como ha sido implementado desde unos años atrás, el medio de comunicación entre el contribuyente y el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es el buzón tributario, por lo que todo requerimiento y aviso que se deban de hacer derivado de la solicitud de saldos a favor se realizará mediante esta herramienta.

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.⁹⁰

⁹⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

CAPITULO IV Propuesta

4.1 Análisis de la recaudación fiscal

Los ingresos del gobierno federal alcanzaron 16.9 por ciento como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) en 2014, que representa un incremento de menos de una décima respecto a 2013 y una diferencia de 1.2 puntos con relación a 2012, cuando representó 15.7 por ciento del PIB, de acuerdo con cifras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Es decir, que a pesar de que la economía creció 1.1 por ciento en 2013, el programa Ponte al Corriente generó uno de los mayores disparos en las finanzas públicas de los últimos años, ya que los ingresos tributarios pasaron de 8.4 a 9.7 por ciento del PIB, arrojando un incremento de 1.3 puntos porcentuales, en comparación con 2012.

En contraparte, en 2014, año de la reforma fiscal y con el doble de crecimiento económico, los ingresos tributarios apenas crecieron 0.8 puntos, al pasar de 9.7 por ciento del PIB en 2013 a 10.5 por ciento del PIB en 2014.

“Cuando tienes un programa de regularización, se observarán ingresos extras, un ingreso irregular; ese año también hubo esfuerzos recaudatorios importantes, hubo más ingresos, pero lo que pagaron fue una deuda. Consideremos que este tipo de situaciones pasa una vez y punto, y esto se reflejó en las cifras como proporción al PIB”, explicó en entrevista Héctor Villarreal, director del Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (CIEP).

Y por otro lado las mismas autoridades condonan deudas de manera absurda como las siguientes:

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) detectó un probable perjuicio a la Hacienda Pública Federal por mil 123 millones 614 mil pesos por multas y

recargos que servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) condonaron a cinco contribuyentes.

En el primer año de gobierno de Enrique Peña Nieto, el auditor informó que el contribuyente registrado con el RFC SAB730510K44 recibió la condonación por 929 millones 492 mil 858 pesos. Tras una búsqueda en el Financiero se comprobó que el registro pertenece a la empresa Sabritas.

El contribuyente GGA831121JE9 –vinculado con la empresa Gamesa- por 150 millones 453 mil 901.00 pesos; PCI060124PP5, por nueve millones 342 mil 849.00 pesos y PCD060125NV4, por cinco millones 498 mil 397.00 pesos –ambos vinculados con la desarrolladora inmobiliaria ProLogis; y SIN9412025I4, por 28 millones 825 mil 996 pesos, relacionado con el banco Scotiabank Inverlat.

La Auditoría explicó en el reporte que el SAT realizó “de manera presuntamente improcedente, condonó estos importes al amparo del inciso b, fracción I, del artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013”.

Al respecto, la entidad fiscalizadora considera que la determinación efectuada por el SAT respecto de la aplicación del artículo antes citado es incorrecta, toda vez que los adeudos por los que el contribuyente solicitó la condonación se refieren a contribuciones, recargos y multas derivados de contribuciones federales que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar, acciones que no ejerció en su momento el contribuyente, por lo que se condonaron multas y recargos por mil 123 millones 614.0 miles de pesos correspondiente a cinco contribuyentes.

Además de haber sido soportada dicha condonación en criterios emitidos por servidores públicos de la Administración General de Recaudación del SAT que no estaban facultados para establecer criterios normativos que corresponden al ámbito competencial de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria.

Sin embargo, la recaudación de IVA de acuerdo a Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el año 2014 se contempló una estimación del IVA de 609,392.5 millones de pesos (mdp). En ésta se considera la homologación del IVA en la zona fronteriza a una tasa del 16% y la eliminación de exenciones en el transporte foráneo, gomas de mascar y alimento para perros. En lo que va del año, la recaudación observada del IVA, considerando hasta el mes de agosto, fue de 445,949.4 mdp.

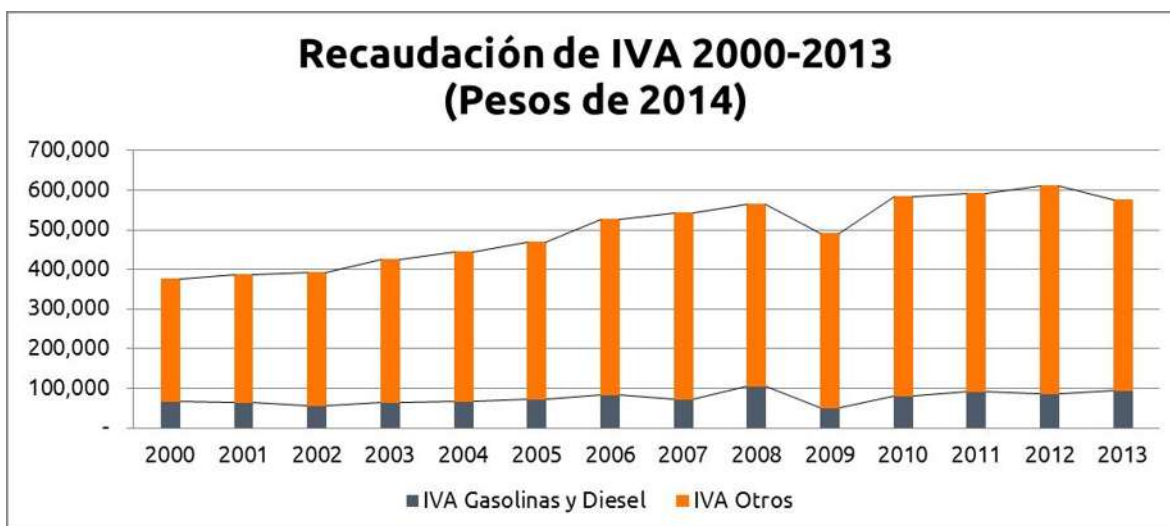


Ilustración 13. Recaudación de IVA 2000-2013

Se muestra la recaudación del IVA para el periodo 2000-2013. En ésta se observa una tendencia a la alza. Por otra parte, resaltan dos bajas en el recaudación una en el año 2009 con una caída de 13.1%, y la segunda se muestra en el año 2013 con una disminución de 5.7%, con lo que frena la tendencia mostrada en los últimos 14 años. Si desglosamos el efecto, dicha disminución se debe al rubro de Otros dentro del IVA Total.

Por otro lado, si comparamos la recaudación del IVA del año 2014 versus el año 2013 para los meses de enero-agosto encontramos que aumentó un 18.8% en términos reales es decir, considerando la inflación. Al desglosar los efectos, el IVA por gasolinas y diésel disminuyó en 0.03%, y el resto del IVA aumento 22.5%.

Para los años 2014 y 2013, en enero se presentó el mayor monto de recaudación mensual observada con 69,304.9 mdp y 61,035.5 mdp, respectivamente. Asimismo, en el mes de marzo se muestró el menor monto de recaudación observado con 46,664.6 mdp y 35,601.3 mdp, respectivamente, cifras en términos reales.

Por otra parte, aunque los crecimientos reales son de dos cifras, si consideramos la recaudación como porcentaje del PIB para el año 2014 por concepto de IVA fue de 2.6% y para el año 2013 fue de 2.3% (considerando los meses de enero-agosto), un aumento de 0.3 puntos porcentuales.

El aumento en el año 2014 de la recaudación del IVA considerando los meses de enero-agosto se debe a varios factores, a la homogenización de la tasa en la zona fronteriza, al incremento de la tasa en alimentos (gomas de mascar y alimento para perros) y a la eliminación de la exención para el transporte foráneo. Con los datos disponibles de la recaudación, no podemos aislar los efectos. Sin embargo, de acuerdo al Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 el gasto por la tasa reducida en la zona fronteriza era considerado el segundo gasto fiscal más relevante en este rubro, después de alimentos, por lo que podría ser el principal factor de este aumento.

4.1.1 2018: a cuatro años de la reforma, ¿qué ha cambiado?

Teniendo en cuenta que en el año 2014 el porcentaje de la recaudación del IVA con respecto del PIB era del 16.9 por ciento, para el año 2017, se observa un deterioro en la recaudación del gobierno federal; al obtener una recaudación del 16.2 por ciento con respecto del PIB. Cifra que representa un descenso de 0.7 por ciento en tan sólo tres años.

Recaudación y Devolución de IVA 2010 - 2018		
Año	IVA anual	Devolución de IVA anual
2010	504,509.26	187,556.70
2011	537,142.54	228,719.60
2012	579,987.47	275,047.40
2013	556,793.89	264,050.10
2014	667,085.05	238,959.30
2015	707,212.84	312,640.20
2016	791,700.24	341,665.60
2017	816,048.11	426,964.40
2018	922,237.14	393,849.40
Millones de pesos Fuente: Servicio de Administración Tributaria (SAT)		

Ilustración 14.Recaudación de IVA 2010-2018

En cuanto a la recaudación total de IVA, se aprecia que desde año 2014 hasta el 2018 ha tenido un crecimiento constante, esto en términos reales. Sin embargo, se observa que a la par de este crecimiento en la recaudación de IVA, también se incrementó la devolución del mencionado impuesto. Excepto en el año 2018, fenómeno que es atribuido al cambio de sexenio; ya que a partir del mes de noviembre se dejarían de procesar las solicitudes de devolución, como lo menciona Herbert Bettinger, experto fiscal: “Se informó que el SAT no iba a procesar devoluciones a partir del 1 de noviembre, porque ya no iba a darle tiempo de procesarlas por el cambio de gobierno” (El Economista, 2019). Teniendo en cuenta lo anterior, se comprende que para el año 2018, la cantidad de devolución de IVA sea menor, no por los efectos de la reforma fiscal implementada en 2014; sino por efectos políticos y administrativos.

Por otro lado, cabría mencionar que, del año 2014, año de la reforma, hasta el 2018 se ha visto un incremento constante en la devolución de IVA, siendo el año 2017 el que presenta la mayor cantidad de devoluciones llegando a los 426,964.40 millones de pesos, lo que equivaldría a poco más del 50% de la recaudación total de IVA.

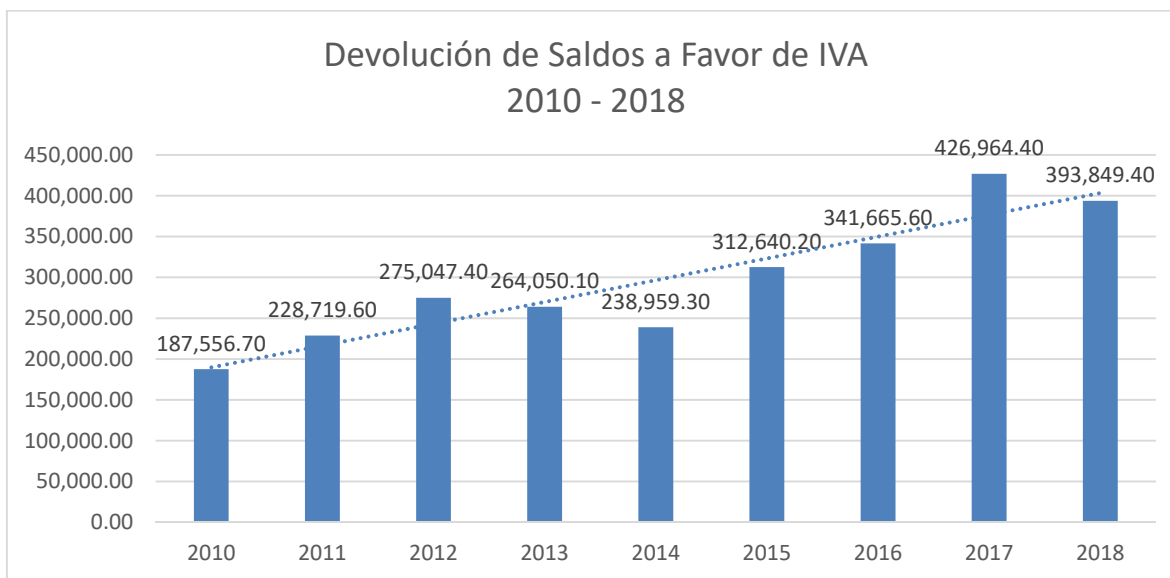


Ilustración 15. Devolución de Saldos a Favor de IVA

Aunque estas cifras pudieran parecer muy grandes, con respecto a lo recaudado, se hace necesario mencionar, que los saldos a favor que han sido generados por los contribuyentes no son ingresos que pertenezcan a hacienda; sino que son deudas a cargo generadas por los mecanismos de cálculo del IVA establecidos en la legislación actual.

Finalmente, como se aprecia en la Ilustración número 12, la recaudación real de IVA (entiéndase como la diferencia del total de IVA recaudado menos las devoluciones de IVA) llega a poco más o menos del 50% del total recaudado por

dicho impuesto. Situación que se ha mantenido desde el 2014 pese a las reformas realizadas en dicho año.

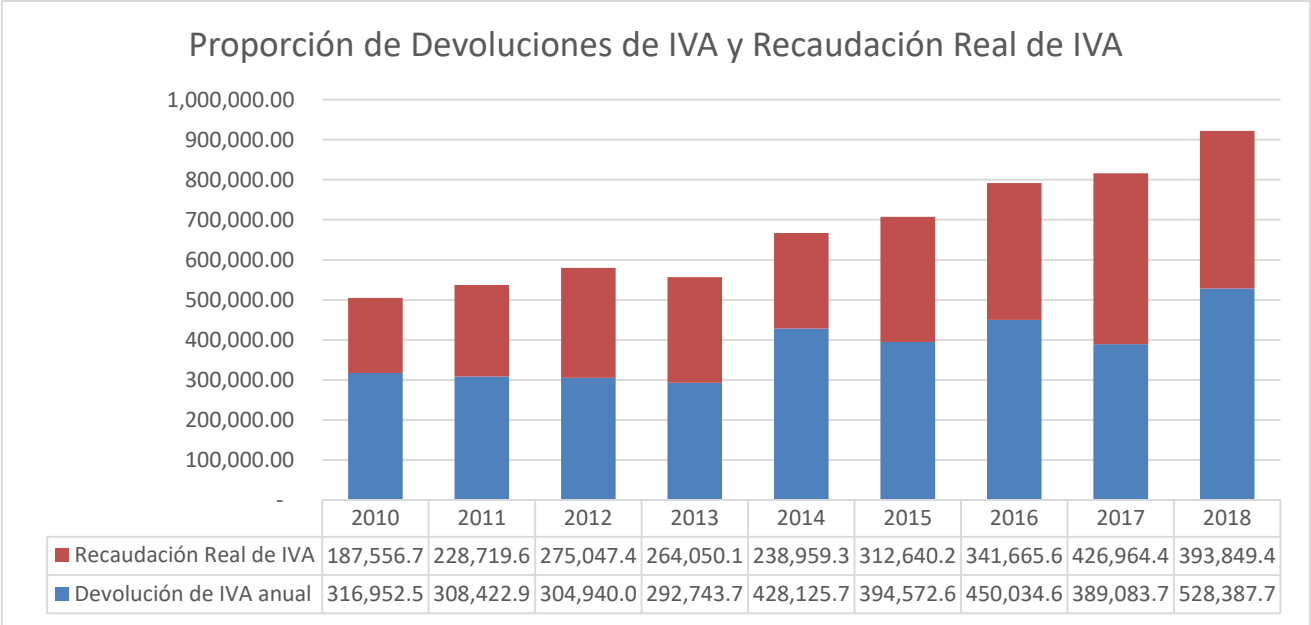


Ilustración 16Proporción de Devoluciones de IVA y Recaudación Real de IVA

4.2 Tasa 8% en la región fronteriza

Desde el 2014 la tasa de IVA de la frontera norte se había homologado con el resto del país, generando una recaudación mayor para Hacienda como se menciona en una nota del periódico Expansión:

En 2013, cuando el IVA en frontera era de 11%, y en el resto del país era de 16%, el fisco dejó de recaudar 15,841 millones de pesos (mdp), según información de la Secretaría de Hacienda.

En ese mismo año la recaudación de IVA representó el 14.7% del total de los ingresos del sector público; en 2014, cuando se homologó en todo el país con la reforma fiscal, esta proporción incrementó a 16.7%.⁹¹

Sin embargo, como se ha mencionado en las consideraciones del Decreto de Estímulos Fiscales Región Fronteriza Norte, el crédito fiscal otorgado a los contribuyentes de estas zonas responde más a una necesidad extra fiscal que busca disminuir el índice delictivo, de suicidios y el crecimiento económico de la zona.

Situación que en palabras del Licenciado Escobedo Carigna, presidente de la CANACO en Tijuana, a resultado favorable al incrementar las ventas del comercio al pormenor en un 21.1% en el mes de febrero 2019.

De acuerdo a la estimación oportuna de la variación de las ventas del comercio al por menor, durante febrero de 2019 subió 21.1% con respecto a febrero del año anterior, es decir un poco mas de \$1,400 millones de pesos. Lo cual, supera significativamente al saldo negativo del 2018 respecto a 2017 en esos meses (febrero 2017, 2018,2019)⁹²

Habrà que esperar para ver el efecto final que tendrá la modificación de la tasa de IVA en la Región Fronteriza norte en el tema del crecimiento económico.

Parafraseando a Javier Zepeda, en una entrevista para el universal, mencionó el efecto contraproducente que puede tener para los contribuyentes de la frontera norte, al no poder compensar los posibles saldos a favor de IVA que se puedan generar por la modificación de la tasa y la limitación de las compensaciones existente en 2019.

⁹¹ La reducción del IVA en frontera tendría consecuencias. Publicado el 17 abril 2018. Recuperado de <https://expansion.mx/economia/2018/04/17/la-reduccion-del-iva-en-frontera-tendria-consecuencias>

⁹² El nuevo IVA de AMLO detonó ventas en Tijuana: Canaco. 25 de marzo de 2019. Recuperado de: <https://www.elvigia.net/general/2019/3/25/el-nuevo-iva-de-amlo-detono-ventas-en-tijuana-canaco-324650.html>

Suponiendo que un contribuyente tiene un proveedor del centro del país al que le compra mercancías gravadas al 16%, y este contribuyente al vender la mercancía cobrara una tasa reducida del 8%, ocasionando un saldo a favor por la variación de tasas, sin embargo como las nuevas reglas de compensación no permiten aplicar saldos a favor de un Impuesto a otro que no sea el mismo, obligará al contribuyente a tener que solicitar el saldo a favor como devolución, pudiendo ser mucho más tardado y complicado para obtener el flujo de efectivo de vuelta (Zepeda, 2019).⁹³

4.3 Análisis de las Devoluciones de IVA

De acuerdo con el periódico el Economista en el año 2018, el Servicio de administración tributaria devolvió por conceptos de saldos a favor la cantidad de 457,156 millones de pesos, los cuales son menores a los 512,913 millones de pesos devueltos en 2017

[...] el IVA fue el impuesto que más se devolvió con 405,055 millones de pesos, aunque esta cifra fue menor en 12.1% a la que se registró en el 2017. Le siguió el ISR, por el cual se le regresó a los contribuyentes 33,540 millones de pesos, 17.4% menos que el año previo, mientras que por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) se regresaron 8,938 millones, 22.0% más. El restante correspondió a otros ingresos.

En lo que se refiere a los trámites de pago de devoluciones por ISR e IVA, los principales impuestos, éstos también disminuyeron. Por ISR se realizaron 3.3 millones de operaciones, mientras que en el 2017 la cifra fue de 3.5 millones; por IVA los contribuyentes realizaron 240,036 trámites contra los 255,487 que se realizaron en el año previo.⁹⁴

⁹³ Flores Leonor. ESTIMULO EN ZONA FRONTERIZA ES UN ESPEJISMO: ESPECIALISTA. Publicado el 13 de marzo del 2019. En la página del periódico El Universal. Recuperado de:

<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/estimulo-en-zona-fronteriza-es-un-espejismo-especialista>

⁹⁴ Saldívar Belén. EL SAT DEVOLVIÓ MENOS A LOS CONTRIBUYENTES EN EL 2018. Publicado el 25 de febrero del 2019. Consultado en : <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-devolvio-menos-a-los-contribuyentes-en-el-2018-20190225-0135.html>

Dentro de este mismo artículo Manuel Baltazar Mancilla, director de México Fiscal, hace la mención de que la autoridad realizaba una revisión más a fondo a las solicitudes de devolución ocasionando que estas se tarden más en pagar.

Es verdad que la autoridad ha mejorado su sistema de vigilancia desde el 2014 con la llegada de los XML, logrando que la autoridad cuente con mucha más información de los contribuyentes de manera inmediata. Permitiendo disminuir las devoluciones de IVA de saldos inexistentes y reduciendo cada vez más la evasión fiscal.

Lo que no debemos de perder de vista es que los saldos a favor no pertenecen a la autoridad, sino al contribuyente, por lo que la autoridad no debería de buscar excusas para no devolverlas, sino que debería de buscar estrategias que eviten la generación de saldos a favor, como la eliminación de la tasa del IVA del 0%.

La batalla del SAT no debería de ser por evitar las devoluciones ni por atrasarlas, sino por evitar la generación de los saldos a favor, ya que la devolución solo es el pago de una deuda que tiene el SAT con el contribuyente, por lo que debería de pagarse casi de inmediato al contribuyente después de corroborar su origen.

4.4 Propuestas para el Cambio de tasa 0%

Como se ha mencionado el efecto de la tasa del IVA del 0% es la generación de saldos a favor que, en la actualidad debido a la limitación de compensar los saldos a favor contra otro impuesto, conlleva a una devolución que termina debilitando la recaudación del estado.

Desdés muchos años atrás han existido propuestas que mencionan dicho problema concluyendo en la eliminación de la tasa del 0%.

Tener una tasa generalizada sí tendría un impacto en todos los niveles de ingresos, pero la mayor contribución vendría de la población de mayores ingresos, que tiene mayores índices de consumo [...]

De acuerdo con estimaciones aproximadas, la aplicación de un IVA generalizado de 16% incrementaría la recaudación en un 0.5% del PIB⁹⁵

Esta propuesta fue realizada por el grupo seis (G6), para la reforma fiscal del 2013, que está integrado por la Academia de Estudios Fiscales, la Barra Mexicana de Abogados, el Colegio de Contadores Públicos, el IMEF y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En el sexenio anterior el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) recomendó al, entonces presidente Enrique Peña Nieto, una tasa generalizada del 16% o 17%

Según informan fuentes oficiales, el BID recomendó al gobierno de Enrique Peña emprender una reforma hacendaria profunda, que incluya un IVA sin exenciones con tasa de 16 o 17%. De esta manera, lo que se buscaría es recaudar el 7% del Producto Interno Bruto (PIB) y dar un ataque la informalidad en el país.

Lo que hay que hacer es una reforma profunda no sólo con IVA, sino que implique otros impuestos, y buscar recaudar 3.5% del PIB más de lo que actualmente se recauda.⁹⁶

Por su parte Herbert Bettinger, socio fundador de Bettinger Asesores, menciona en una entrevista al economista:

⁹⁵ Viridiana Mendoza Escamilla. EXPERTOS PIDEN IVA GENERALIZADO DE 16%. Publicado el 12 de diciembre del 2012. Recuperado de: <https://expansion.mx/economia/2012/12/12/el-imef-propone-iva-generalizado-en-16>

⁹⁶ ¿IVA TASA GENERAL AL 17%? Publicado el 10 de enero del 2013. Recuperado de: <http://losimpuestos.com.mx/iva-tasa-general-al-17/>

La única forma en que México puede hacer frente a la reforma fiscal de Estados Unidos (EU) para seguir siendo competitivo y sin afectar sus finanzas públicas es generalizando el Impuesto al Valor Agregado (IVA) [...]

La única salida que tenemos es el IVA generalizado, existen alrededor de 120 millones de mexicanos que comen y eso quiere decir que hay consumo (...) con el IVA generalizado podríamos recaudar tres puntos del Producto Interno Bruto (PIB) [...]

No podemos seguir viviendo con eso (...) El IVA generalizado ha sido una batalla política y mediática.⁹⁷

Por su parte Miguel Ángel Jurado Montelongo (octubre, 2013) realizó un análisis sobre quienes son los beneficiarios de la tasa del 0% de IVA, tocando varios puntos muy importantes sobre el tema, en primer lugar, el origen de la tasa del 0%:

El IVA del 0% fue una especie de estímulo desde el primer año que entró en vigor, con la reforma de diciembre de 1980 para fomentar la producción de alimentos y era por lo tanto un privilegio que en aquel tiempo se consideró necesario y estratégico para el gobierno, sin embargo, desde la reforma en artículo transitorio de 1989, han pasado 24 años con el mismo tratamiento, ya que cualquier intento de cambio ha fracasado.
[...]

La exposición de motivos de los intentos de reforma al IVA desde 2001 y hasta la fecha han señalado que el tratamiento 0% beneficia mucho más a los ricos que a los pobres y es por eso que debe desaparecer⁹⁸

Además, tomó el caso de cinco empresas mexicanas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, así como la información abierta al público en general, observando que la suma de los ingresos de estas empresas es de 588 millones de

⁹⁷ Elizabeth Albarrán Y Belén Saldívar. GENERALIZAR IVA, ÚNICA SALIDA PARA ENFRENTAR REFORMA FISCAL DE TRUMP. Publicado el 29 de enero del 2018. Recuperado de:
<https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Generalizar-IVA-unica-salida-para-enfrentar-reforma-fiscal-de-Trump-20180129-0027.html>

⁹⁸ Jurado Montelongo Miguel Ángel. IVA AL 0% ¿A QUIEN BENEFICIA? Publicado el 07 de octubre del 2013 en la página del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Recuperado de:
<http://blog.icpnl.org.mx/?p=135>

pesos, y el saldo a favor de impuestos, que casi en su totalidad es por IVA, es de 10 millones que podría servir para pagar el ISR causado que es prácticamente por la misma cantidad.

Hay que tomar en cuenta que los números mencionados son de los estados financieros del 2011, y las cantidades de saldos a favor podrían ser solamente de algunos meses ya que la declaración de IVA es mensual.

Jurado (octubre, 2013) menciona que en lo general en los últimos ocho años (a la fecha del estudio) las devoluciones y compensaciones del IVA representan en promedio aproximadamente el 50% del total de IVA recaudado, siendo los giros más importantes de la tasa del 0% las ventas de alimentos, medicinas y por exportaciones.

Tabla 1. Selección de empresas con ventas de alimentos y medicinas.

EMPRESA	VENTAS 2011	PORCENTAJE DE VENTAS AL 0% IVA	ISR CAUSADO	IMPUESTOS POR RECUPERAR
Farmacías Benavides	\$10'133,258	50%	\$78,000	\$289,114
Tiendas Chedraui	\$57'486,798	No disponible	\$427,423	\$1'300,360
Comercial Mexicana	\$43'775,557	66%	\$130,310	\$1'283,118
Tiendas Soriana	\$98'262,610	No disponible	\$1'392,691	\$2'550,469
Walmart de México	\$379'021,488	No disponible	\$7'939,614	\$4'981,205
SUMA	\$588'679,731		\$9'966,038	\$10'384,266

Todas las cifras son en miles de pesos.
Fuente: Bolsa Mexicana de Valores, [www.bmv.com.mx/Emisoras/Reporte anual](http://www.bmv.com.mx/Emisoras/Reporte%20anual)

Ilustración 17. Empresas tomadas como base para el análisis de Jurado

Paul A. Samuelson y Bernard Salanié citados por Jurado (octubre, 2013) señalan que

si la demanda es inelástica con respecto a la oferta, entonces un aumento en el IVA será absorbido por el consumidor, este caso se puede aplicar a los alimentos no procesados, que por lo regular son integrantes de la canasta básica y que el precio se ve afectado por cuestiones meteorológicas principalmente y no tienen muchos productos sustitutos, por otro lado ambos autores señalan que será trasladado a los vendedores si la oferta es relativamente más inelástica que la demanda, en el caso de los alimentos procesados y medicinas que tengan una competencia que se acerca a la competencia perfecta porque hay muchas marcas que se ofrecen al público de un mismo producto, entonces el

aumento de precios por la introducción de una tasa mayor al 0% de IVA va a representar una oportunidad para que los vendedores que tienen una menor participación de mercado puedan absorber parte del impacto con la esperanza de lograr una mayor participación⁹⁹

Dentro de su análisis Jurado pone el caso de ALSEA, otra empresa que cotiza en la Bolsa Mexicana de Valores, dedicados a restaurantes de comida rápida y quienes desde hace algunos años atrás consiguieron un amparo para gravar sus productos a tasa 0% de IVA al considerarlo como alimentos procesados para llevar. Debido a este y otros amparos la ley del IVA tuvo que modificarse ocasionando que ALSE comenzara a aplicar la tasa general del IVA en enero de 2008. ALSEA, 2008 citado por Jurado, menciona en su reporte comparativo de resultados consolidados del 2008 y 2017:

“Este incremento (en las ventas) fue parcialmente compensado por la disminución de ventas mismas tiendas (sic), las cuales reflejan principalmente el efecto en el cambio en la tasa de IVA y en menor medida la desaceleración del consumo” (ALSEA, 2008).¹⁰⁰

Hasta el 2007, todas las ventas eran consideradas cien por ciento ingresos y cero por ciento IVA, a partir del 2008 la situación cambio al estar sin efecto el aparo que permitió las ventas a tasa 0% de IVA por lo que solo el 86.96% de las ventas se consideró ingreso y el 13.04% restante se consideraba IVA, lo que de acuerdo con el reporte tuvo que ver con que el aumento en las ventas no fuera mayor en 2008, lo que significa que los consumidores finales no fueron quienes absorbieron las consecuencias de la aplicación de la tasa al 15% de ese entonces y que los precios continuaron igual ya que si el precio hubiera aumentado lo clientes

⁹⁹ Jurado Montelongo Miguel Ángel. IVA AL 0% ¿A QUIEN BENEFICIA? Publicado el 07 de octubre del 2013 en la página del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Recuperado de:

<http://blog.icpnl.org.mx/?p=135>

¹⁰⁰ Jurado Montelongo Miguel Ángel. IVA AL 0% ¿A QUIEN BENEFICIA? Publicado el 07 de octubre del 2013 en la página del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Recuperado de:

<http://blog.icpnl.org.mx/?p=135>

podiesen haber considerado el cambiar de proveedor, este caso ejemplifica que el beneficiario del IVA al 0% era la empresa y no el consumidor final.

Jurado (cotbre,2013) termina concluyendo, entre otras cosas:

[...] Se recomienda que solo los alimentos no procesados permanezcan gravados al 0%, debido a que continúan siendo actividades prioritarias y además nunca han estado gravados ni por el IVA ni por el anterior impuesto sobre ingresos mercantiles. En cuanto a los alimentos procesados y medicinas, estos deberían ser gravados nuevamente al 6%, por lo menos, para evitar protestas generalizadas, en algunos países que también aplican el IVA los alimentos tienen una tasa menor¹⁰¹

De igual manera Hugo Javier Fuentes Castro y Andrés Zamudio Carillo realizaron un análisis en el cual proyectaron el efecto que hubiera tenido si los alimentos y medicamentos cambiaran su tasa del 0% a exentos de IVA en el periodo del 2000 al 2008.

Los resultados obtenidos muestran que para el periodo 2000-2008, como consecuencia de trasladar alimentos y medicamentos de un esquema tasa 0% al esquema de exentos, el país aumentaría su recaudación potencial entre 1.3% y 1.4%, lo anterior como ya se señaló a consecuencia de la eliminación de devoluciones por parte del Gobierno. Como se puede apreciar dentro de los años estudiados el gasto fiscal bajo el esquema de tasa 0% varía de un 2.36 a 2.52% del PIB en tanto que siguiendo el esquema de exentos fluctúa entre 1.04% y 1.12%.¹⁰²

En este periodo el gasto fiscal que causo la tasa del 0% en medicamentos y alimentos fue de alrededor del 2.5% del PIB, si se quitara la tasa del 0%, y se reclasificaran a los alimentos y medicamentos como exentos de IVA el gasto fiscal bajaría poco más del 1% del PIB. Esta modificación supondría una recaudación

¹⁰¹ Jurado Montelongo Miguel Ángel. IVA AL 0% ¿A QUIEN BENEFICIA? Publicado el 07 de octubre del 2013 en la página del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Recuperado de: <http://blog.icpnl.org.mx/?p=135>

¹⁰² Fuentes Castro Hugo Javier y Zamudio Carrillo Andrés. IVA: ¿QUÉ SUCEDE SI LOS BIENES Y SERVICIOS A TASA 0% SE CAMBIAN A EXENTOS? Diciembre 2010. Consultado en: <https://www.redalyc.org/html/413/41318401012/>

potencial de 1.3 a 1.4%del PIB, la cual se generaría por la disminución de las devoluciones de IVA (Fuentes y Zamudio, diciembre 2010)

Conclusiones

Como se ha visto a lo largo de este documento, la existencia de la tasa 0% de IVA ha generado una gran cantidad de saldos a favor; mismos que merman la recaudación fiscal del gobierno, pues aunque su origen fue el de apoyar a las personas de escasos recursos, su fin se ha tergiversado al ser utilizada por grandes empresas que no sólo no pagan IVA sino que hasta el año anterior, 2018, pudieron acreditar libremente los saldos a favor contra el ISR a cargo, y en varios casos teniendo remanentes a solicitar en devolución.

Es por ello que la solución no pasa por eliminar de manera completa y tajante la devolución de IVA, pues los saldos a favor son generados de manera legal a través de los mecanismos de determinación del impuesto, creando deudas para la autoridad hacia los contribuyentes. Por ello no deberían de buscarse excusas o la implementación de trámites tardados y complejos tratando evitar realizar los pagos de las cantidades debidas. Sino más bien buscar estrategias o reformas que permitan reducir o eliminar los recovecos existentes en la LIVA (Ley del Impuesto al Valor Agregado), los cuales han sido aprovechados por grandes empresas.

Por otra parte, con la limitación a la compensación de saldos a favor que entró en vigor en el año 2019, se pretende encapsular un poco el problema de aplicar saldo a favor de IVA inexistentes o fraudulentos al no poderse compensar contra las cantidades a cargo de ISR, y filtrando los saldos a favor verídicos mediante el proceso de devolución.

Si el gobierno modificara los actos o actividades gravadas al 0% y los clasificara como exentos, se evitarían grandes cantidades de saldos a favor. Ahora bien, si el problema para realizar este cambio en las leyes es que dicha tasa fue creada para apoyar a persona de escasos recursos, el gobierno podría hacer uso del incremento que dichas modificaciones generarían en la recaudación para la creación e implementación de programas sociales encaminados a ayudar y mejorar las condiciones de las personas que menos tienen; logrando con ello que

la ayuda efectivamente llegue a las personas que en verdad lo necesitan y no a las manos de empresas que de pobres poco tienen.

Bibliografía

Antecedentes Históricos

http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/rojas_o_v/capitulo1.pdf

Lara, D. Rafael. (2009). *La recaudación tributaria en México*. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C. Disponible en:

<http://www.redalyc.org/pdf/2932/293222963006.pdf>

Acreditamiento o compensación. Recuperado de:

<http://elcontadorvirtual.blogspot.com/2010/10/acreditamiento-o-compensacion.html>

Bembibre Cecilia. Definición de Recaudación Fiscal. Consultado en: <http://www.definicionabc.com/economia/recaudacion-fiscal.php> el 15 de marzo del 2018

Bermejo. Genaro. México | Enciclopedia Jurídica online. Recaudación Fiscal. Consultado en: <https://mexico.leyderecho.org/recaudacion-fiscal/> en 15 de marzo del 2018

Colegio de Contadores Público de Guadalajara. Antecedentes de los impuestos <http://www.ccpq.org.mx/blog/comision-fiscal/276-el-iva-y-la-politica-aspectos-politicos-tributarios-y-economicos-relacionados-con-el-iva>

COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE BCS, AC. SEMINARIO FISCAL 2016. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Recuperado de:

<http://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/IMPUESTO-AL-VALOR-AGREGADO.pdf>

Datos abiertos del SAT. Disponible en:

<https://datos.gob.mx/busca/dataset/recaudacion-de-ingresos-tributarios-del-gobierno-federal>

De la Garza Sergio. Citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda Edición. Oxford University Press. México ND, pág. 19.

Diep Diep Daniel. Evolución del tributo Consultado en:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

Elizabeth Albarrán Y Belén Saldívar. GENERALIZAR IVA, ÚNICA SALIDA PARA ENFRENTAR REFORMA FISCAL DE TRUMP. Publicado el 29 de enero del 2018. Recuperado de: <https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Generalizar-IVA-unica-salida-para-enfrentar-reforma-fiscal-de-Trump-20180129-0027.html>

Estrategias fiscales. <http://www.estrategiafiscal.com.mx/>

Estrategias Fiscales <http://eleconomista.com.mx/finanzas-personales/2015/01/20/potencialice-su-ahorro-buena-estrategia-fiscal>

El nuevo IVA de AMLO detonó ventas en Tijuana: Canaco. 25 de marzo de 2019. Recuperado de: <https://www.elvigia.net/general/2019/3/25/el-nuevo-iva-de-amlo-detono-ventas-en-tijuana-canaco-324650.html>

Flores Leonor. ESTIMULO EN ZONA FRONTERIZA ES UN ESPEJISMO: ESPECIALISTA. Publicado el 13 de marzo del 2019. En la página del periódico El Universal. Recuperado de: <https://www.eluniversal.com.mx/cartera/estimulo-en-zona-fronteriza-es-un-espejismo-especialista>

Fuentes Castro Hugo Javier y Zamudio Carrillo Andrés. IVA: ¿QUÉ SUCEDE SI LOS BIENES Y SERVICIOS A TASA 0% SE CAMBIAN A EXENTOS? Diciembre 2010. Consultado en: <https://www.redalyc.org/html/413/41318401012/>

Garza Paúl. Operaciones exentas: Tasa 0% y devoluciones del IVA [en línea] : 14 AGOSTO 2017 [Fecha de consulta: 20 de febrero de 2019] Disponible en:< <http://www.zocalo.com.mx/opinion/opi-interna/operaciones-exentas-tasa-0-y-devoluciones-del-iva>>

HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

IDConlie. LAS REFORMAS A IMMEX HASTA 2015. Publicado en 14 de febrero del 2015. Consultado en: <https://idconline.mx/comercio/2014/02/14/las-reformas-a-immex-hasta-2015>

¿IVA TASA GENERAL AL 17%? Publicado el 10 de enero del 2013. Recuperado de: <http://losimpuestos.com.mx/iva-tasa-general-al-17/>

Jarach, D. (2018). Conceptos Básicos para la Formulación del Modelo Econométrico para el Cálculo de la Alícuota del IVA. [online] en: <http://tutributo.blogspot.mx/2011/05/conceptos-basicos-para-la-formulacion.html>

Jurado Montelongo Miguel Ángel. IVA AL 0% ¿A QUIEN BENEFICIA? Publicado el 07 de octubre del 2013 en la página del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. Recuperado de: <http://blog.icpnl.org.mx/?p=135>

La reducción del IVA en frontera tendría consecuencias. Publicado el 17 abril 2018. Recuperado de <https://expansion.mx/economia/2018/04/17/la-reduccion-del-iva-en-frontera-tendria-consecuencias>

Notimex (2013). Crecimiento, la la mejor estrategia de recaudación: CEESP. Disponible en: <http://www.cronica.com.mx/notas/2013/773200.html>

Notimex. (2018). *México logra récord de ingresos tributarios en 2017*. Milenio. Disponible en: <https://www.milenio.com/negocios/mexico-logra-record-ingresos-tributarios-2017>

Osorio A., José Manuel (n/d). ANÁLISIS DE LA BASE GRAVABLE DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES EN MÉXICO. Disponible en: <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2013/jmoa/impuesto-renta-antecedentes.html>

OCDE <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

Patiño Dainzú. CON TODO Y REFORMA, RECAUDACIÓN ESTÁ ESTANCADA. Publicado el 11 de marzo del 2015. Consultado de: <https://www.elfinanciero.com.mx/economia/recaudacion-fiscal-mexico-ocde-ingresos-fiscales>. Consultado el 25 de febrero del 2019

Recaudación tributaria total como porcentaje de PIB en Perú, América Latina y la OCDE. Consultado en: http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Peru%20country%20note_final.pdf

Saldívar, B. (2019). *El SAT devolvió menos a los contribuyentes en el 2018*. El economista. Disponible en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/El-SAT-devolvio-menos-a-los-contribuyentes-en-el-2018-20190225-0135.html>

Servicio de Administración Tributaria (05 de marzo de 2014). COMPENSACIÓN UNIVERSAL. Recuperado de: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/compensacion_universal.aspx

Umaña Aguilar Juana. TESIS PROPUESTA DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA EL ESTADO DE VERACRUZ. Recuperada de <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2016/jua/index.htm>

Viridiana Mendoza Escamilla. EXPERTOS PIDEN IVA GENERALIZADO DE 16%. Publicado el 12 de diciembre del 2012. Recuperado de: <https://expansion.mx/economia/2012/12/12/el-imef-propone-iva-generalizado-en-16>

Leyes Fiscales y Decretos

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 25-06-2018

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Publicado en El Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre del 2013. Consultado en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013

DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte. Publicado el 31 de diciembre del 2018 en el Diario Oficial de la Federación. Vigente a partir del 1 de enero de 2019 y estará vigente durante 2019 y 2020. Recuperado de:

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5547485&fecha=31%2F12%2F2018

Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014. Gaceta Parlamentaria. Recuperado de:

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. TEXTO VIGENTE. Reforma publicada DOF 30-11-2016

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019 TEXTO VIGENTE a partir del 01-01-2019 Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2018

PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XV, Diciembre de 2012

SEXTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018 Y SUS ANEXOS 1-A Y 23. Publicado el 30 de enero de 2019 en el diario Oficial de la Federación