



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN



AUTORA: MARTHA ANGELINA VALLE SOLÍS

CONTRIBUCIONES INDIRECTAS Y AL COMERCIO EXTERIOR		Clave:	1451
Plan:	2005	Créditos:	8
Licenciatura:	Contaduría	Semestre:	6º
Área:	Fiscal	Horas de asesoría:	4
Requisitos:	Derecho Fiscal	Horas por semana:	4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (X)	Optativa ()	

Objetivo general de la asignatura

Al finalizar el curso el alumno aplicará los marcos conceptuales y las normas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de manera conjunta con sus correspondientes disposiciones reglamentarias, resoluciones y normatividad en general. Conforme a los mismos lineamientos serán tratadas las demás contribuciones indirectas en forma panorámica, prestando especial atención a las contribuciones de comercio exterior.



Temario oficial		
Tema		Horas sugeridas
1.	Estructura y características generales de la ley del impuesto al valor agregado	4
Temario oficial		
Tema		Horas sugeridas
2	Sujetos del IVA	2
3	Objeto del IVA	4
4	Base del IVA	2
5	Tasas de IVA	4
6	Momento en que se causa el IVA	2
7	Actividades por las que no se paga el IVA	4
8	Acreditamiento del IVA	2
9	Pagos mensuales	4
10	Tratamiento de los saldos a favor de IVA	2
11	Obligaciones en materia de IVA	4
12	El IVA en actos accidentales	2
13	El IVA en el sector público	4
14	Registro de operaciones de IVA sobre flujo de efectivo	2



15	Generalidades del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	4
16	Generalidades del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	2
17	Generalidades del Impuesto sobre Automóviles Nuevos	4
18	Regímenes de tráfico de mercancías en comercio exterior	2
19	Impuestos de Importación y Exportación	4
20	Panorama general del Tratado de Libre Comercio con América del Norte	2
21.	Aplicación del IVA y de otras contribuciones en operaciones de comercio exterior	4
Total de horas		64



Introducción

Las contribuciones indirectas son una importante fuente de recaudación y sobre las que más control ejercen las autoridades fiscales de todos los países. Desde el punto de vista de los consumidores finales, estas contribuciones tienen un efecto financiero directo ya que, si bien los sujetos no son jurídicamente obligados al pago, si lo son desde el punto de vista económico.

Como ejemplo de contribuciones indirectas tenemos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), los cuales están contemplados en el temario de la materia que nos ocupa

Adicionalmente estudiaremos el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), el cual, sin ser una contribución indirecta, es importante por el número de personas obligadas a su pago y por el efecto que tiene en los ingresos tributarios de las entidades federativas de nuestro país, puesto que su recaudación representa, aproximadamente, el 42% de dichos ingresos.

Finalmente estudiaremos las disposiciones contenidas en la legislación relativa al comercio exterior y que se relacionan especialmente con la aplicación de las contribuciones antes mencionadas, así como el Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), el cual está íntimamente ligado a las contribuciones relacionadas con la importación y exportación de mercancías.



TEMA 1. ESTRUCTURA Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Objetivo particular

Conocer la estructura de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para comprender qué tipo de contribución norma, así como todas las obligaciones –tanto sustantivas como formales– que el contribuyente deberá cumplir, relacionadas con dicha contribución.

Temario detallado

1. 1. Estructura de la LIVA
1. 2. Características del IVA
1. 3. Resumen de la LIVA
 - 1.3.1 Sujeto, objeto, base y tasa del IVA
 - 1.3.2. Traslado del IVA
 - 1.3.3. Cuantificación del IVA a pagar
 - 1.3.4. Retención del IVA

Introducción

Como actividad inicial del estudio de cualquier ley fiscal, es recomendable analizar su estructura para conocer qué tipo de contribución regula, así como todas las obligaciones que el contribuyente deberá cumplir, relacionadas con dicha contribución. Por esta razón nos dedicaremos en este primer tema a identificar la estructura de la LIVA y a conocer las características del impuesto que norma.

La LIVA es una ley fiscal que manifiesta un orden poco usual en su género. El primero de sus artículos contiene un resumen en el que identificamos con toda precisión los elementos esenciales del IVA: sujeto, objeto, base y tasa. También



encontramos en este artículo los lineamientos para su traslado y la cuantificación del impuesto a pagar, temas que están íntimamente ligados a los elementos esenciales del impuesto.

1.1 Estructura de la LIVA

Cuando analizamos la estructura de una ley fiscal podemos identificar –de una manera inmediata y resumida– los elementos que conforman la contribución que la ley norma. El caso de la LIVA es extraordinario ya que, como lo veremos más adelante, en el primer artículo ofrece un resumen de dicha ley.

En el **anexo 1** de estos apuntes encontrarás un esquema que muestra la estructura de la LIVA, incluyendo todas las disposiciones fiscales relacionadas con esta Ley, como son: artículos del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) y los Criterios del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para lograr una razonable comprensión del IVA no basta con estudiar únicamente la Ley que lo norma; es necesario además, dedicarnos al estudio de otras disposiciones fiscales que nos serán muy necesarias –como lo constataremos en su oportunidad– para complementar, ampliar o aclarar los temas que vayamos analizando. Revisa el contenido del anexo 1 para poder continuar.

Como pudiste observar al estudiar el archivo que muestra la estructura de la LIVA, ésta es muy sencilla; se divide en nueve capítulos muy bien definidos y éstos, a su vez, se dividen en artículos que en total suman 53.

1.2 Características del IVA

Las características de este impuesto son las siguientes:



- El IVA es un **impuesto interno** porque se recauda dentro del territorio nacional.
- El IVA es un **impuesto indirecto** porque afecta económicamente a personas distintas al contribuyente.
- El IVA es un **impuesto real** porque grava actos o actividades, sin importar las características personales del contribuyente.
- El IVA es un **impuesto general** porque grava todos los actos o actividades objeto de la LIVA, sin señalar específicamente alguna.
- El IVA es un **impuesto permanente** porque no tiene un periodo de vigencia definido, lo que le otorga la característica de permanente.
- El IVA es un **impuesto regresivo**, en virtud de que las tasas que las personas pagan no tienen relación con la riqueza que poseen.
- El IVA es un impuesto **periódico o instantáneo** ya que puede gravar actividades –actos repetidos– o actos accidentales.

1.3 Resumen de la LIVA.

El artículo 1º A de la LIVA contiene los supuestos en que las personas a quienes se les traslada el IVA deberán retenerlo. Este tema tampoco está específicamente señalado en el Temario Oficial, pero es muy importante conocerlo por la figura de retenedor, que en el mencionado artículo se establece.

Es por estas razones que estudiaremos los temas II, III, IV y V en forma conjunta, ya que todos estos se encuentran en los artículos 1º y 1º A de la LIVA

1.3.1 Sujeto, objeto, base y tasa del IVA

En el primero y segundo párrafo del primer artículo de la LIVA pueden identificarse con precisión los cuatro elementos esenciales del IVA: sujeto, objeto, base y tasa.



A continuación se presenta un cuadro en el que se muestra, en la columna izquierda, el texto de los mencionados párrafos y, en la derecha, su correspondiente interpretación.

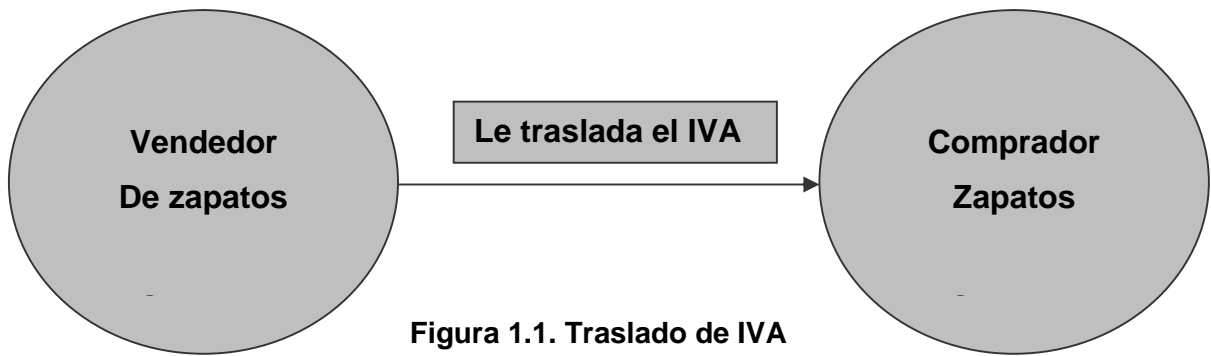
Texto del artículo 1º de la LIVA	Interpretación
<p style="text-align: center;">Sujeto del Impuesto</p> <p>Primer párrafo. “Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:</p>	<p>En estas primeras líneas del artículo 1º. de la LIVA se señalan los sujetos del impuesto: las personas físicas y morales que, en territorio nacional (México), realicen los actos o actividades que son objeto de dicha Ley.</p> <p>Bajo este señalamiento, no sólo pueden ser sujetos las sociedades mercantiles o los comerciantes; también pueden serlo las asociaciones civiles, el Estado, las personas menores de edad, las mujeres, etc.</p>
<p style="text-align: center;">Objeto del Impuesto</p> <p>I. Enajenen bienes.</p> <p>II. Presten servicios independientes.</p> <p>III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.</p> <p>IV. Importen bienes o servicios.</p>	<p>El objeto fin del Impuesto al Valor Agregado es gravar los actos o actividades que se mencionan en estas fracciones y el objeto material es, precisamente, el valor que se va agregando a los bienes o servicios en cada etapa de la cadena productiva.</p>



<p>Base del Impuesto</p> <p>Segundo párrafo. “El Impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley...”</p>	<p>De este texto podemos concluir que la base del IVA es el valor que la misma Ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava.</p>
<p>Tasa del Impuesto</p> <p>... la tasa del 15%. El Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”</p>	<p>Ésta será la tasa general que deberá aplicarse sobre la base del IVA, sin olvidar que tenemos una norma específica en cuanto a la tasa que deberá aplicarse en la región fronteriza, que es del 10%, según el artículo 2 de la LIVA, y otra tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2º.-A de la misma Ley, las cuales estudiaremos en su momento.</p>

1.3.2 Traslado del IVA

También en el primer artículo de la LIVA podemos identificar la importante figura del traslado del impuesto. Esta figura es lo que determina que el IVA sea un impuesto indirecto, ya que la carga económica no recae en el obligado al pago del impuesto, sino en la persona a quien éste le presta servicios o le vende u otorga el uso o goce temporal de bienes. Este traslado provoca la existencia de dos sujetos en el IVA: el jurídico y el económico. Veamos el siguiente diagrama.



El siguiente cuadro muestra la disposición legal que establece el traslado del IVA, bajo el mismo formato del sujeto, objeto, base y tasa.

Texto del artículo 1º. De la LIVA	Interpretación
<p>Traslado del Impuesto</p> <p>Tercer párrafo “El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando se retenga en los términos de los artículos 1º.-A o 3º., tercer párrafo de la misma.”</p>	<p>Entonces, el traslado del IVA es el cobro o cargo en cuenta que el contribuyente hace a las personas mencionadas, no del IVA, sino de un monto equivalente al mismo, en adición y por separado del precio. Esta es la característica que le da la naturaleza de contribución indirecta al IVA, puesto que es el consumidor final el que soporta la carga económica del impuesto.</p> <p>Veamos el siguiente ejemplo que muestra la forma en que el IVA se traslada a lo largo de la cadena productiva.</p>



CADENA DE TRASLADOS								
	Proveedor		Fabricante		Mayorista		Detallista	
Vende a siguiente etapa	1,000		1,500		2,500		4,000	
Traslada IVA		150		225		375		600
Cobra o carga	1,150		1,725		2,875		4,600	

1.3.3. Cuantificación del IVA a pagar

El IVA que deben pagar los contribuyentes puede representarse con la siguiente fórmula:

$$\text{IVA a pagar} = \text{IVA causado} - \text{IVA acreditable}$$

Esta fórmula se deduce del penúltimo párrafo del artículo 1º de la LIVA, el cual se analizará a continuación:

Texto del artículo 1º. de la LIVA	Interpretación
<p>IVA a pagar</p> <p>Penúltimo párrafo "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."</p>	<p>El IVA que el contribuyente debe pagar no es el que le carga o le cobra a su cliente; de esta cantidad podrá descontar el IVA que le trasladaron o el que pagó con motivo de la importación de bienes, así como el IVA que le hubiesen retenido, en su caso.</p> <p>Para la mejor comprensión de este párrafo, veamos el siguiente ejemplo:</p>



TRASLADO - ACREDITAMIENTO - RETENCIÓN - PAGO								
	Proveedor		Fabricante		Mayorista		Detallista	
Insumos adquiridos	200		1,000		1,500		2,500	
IVA que le trasladan		30		150		225		375
Vende a siguiente etapa	1,000		1,500		2,500		4,000	
IVA que traslada		150		225		375		600
Retención (no procede)		0		0		0		0
IVA a pagar	120		75		150		225	
VALOR AGREGADO E IVA A PAGAR								
	Proveedor		Fabricante		Mayorista		Detallista	
Vendieron en	1,000		1,500		2,500		4,000	
Lo que adquirieron en	200		1,000		1,500		2,500	
El valor agregado es	800		500		1,000		1,500	
El IVA a pagar es	120		75		150		225	

1.3.4 Retención del IVA

Tal como lo indica la Exposición de Motivos de la Miscelánea Fiscal para 1999, la adición del artículo 1º A en la LIVA tiene como objetivo “reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto, al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control...” Esto significa que muchos contribuyentes no pagaban el IVA y ahora, la obligación recaerá en algunas de las personas que hacen pagos a los contribuyentes antes mencionados. Analicemos los supuestos de retención del IVA.



El primer párrafo del artículo 1º.A de la LIVA señala que **"Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:**

- I. Las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, ya sea de personas físicas o morales.**

La adición de esta fracción en este nuevo artículo hizo necesaria de derogación del artículo 13 de la LIVA.

- II. Las personas morales que**

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

En este punto conviene hacer las siguientes reflexiones:

- Si los servicios personales independientes son prestados o los bienes son otorgados por personas morales, no procede retención alguna.
- Cuando se trata de servicios independientes, que no sean personales, no procede retención alguna.
- Cuando una persona física otorgue el uso o goce temporal de bienes inmuebles, así como de bienes muebles (actividad empresarial), procede la retención.

- b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumos para la industria o comercio, ya sea de personas físicas o morales. La Iniciativa del Ejecutivo solamente señalaba la retención cuando el impuesto era trasladado por personas físicas.**

- 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. Las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, enajenados u otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

A diferencia de las fracciones I y II, en las cuales la obligación de retener es de personas morales, esta fracción III obliga por igual a las personas físicas y morales.

IV. Personas morales con un programa de exportación, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

El segundo párrafo señala que 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. Supongamos una escuela que presta servicios de enseñanza con reconocimiento de validez oficial y que únicamente importa equipo de laboratorio; la escuela no estará obligada a retener el IVA en ninguno de los supuestos de este artículo.

El tercer párrafo contempla la figura del sujeto sustituto, la cual no existe en nuestro derecho positivo y que ha venido siendo absorbida por la del responsable. Antonio Jiménez González cita en su libro *Lecciones de Derecho Tributario* a Sainz de Bujanda, quien dice que:

Sustitutos son quienes se colocan por la ley en la posición que correspondería a los sujetos pasivos si no se decretara su sustitución, por lo que implica que los sustitutos asumen la posición deudora en lugar de los sujetos pasivos.¹

El cuarto párrafo señala el momento en que deberá efectuarse la retención, así como el entero de la misma. Contra ésta no procede acreditamiento, compensación o disminución alguna.

¹ Antonio Jiménez González. *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª edición, México, ECASA, 1993, p. 219.



El quinto y último párrafo prevé que a través del Reglamento de esta Ley, el Ejecutivo Federal pueda autorizar tasas menores de retención, atendiendo las características del sector o de la cadena productiva de que se trate. Veamos el siguiente ejemplo.

	LEY	RLIVA		LEY	RLIVA
Honorarios	10,000	10,000	IVA trasladado	1,500	1,500
(+) IVA	<u>1500</u>	<u>1500</u>	(-) IVA retenido	<u>1,500</u>	<u>1,000</u>
(=) Subtotal	11,500	11,500	(=) IVA a cargo	0	500
(-) ISR retenido	1,000	1,000	(-) IVA acreditable	<u>350</u>	<u>350</u>
(-) IVA retenido	<u>1,500</u>	<u>1,000</u>	(=) IVA a pagar		150
(=) Neto a pagar	9,000	9,500	(=) IVA a favor	350	=====
	=====	=====		=====	

Conclusión

Es muy importante analizar –como primer paso– la estructura de la ley fiscal que se deseé estudiar, así como las características del impuesto que regula; en nuestro caso, la LIVA y el impuesto correspondiente.

Para nuestra fortuna, la LIVA contiene en su primer artículo un resumen en el que podemos identificar con precisión los elementos del impuesto que nos ocupa: el sujeto, objeto, base y tasa.

Adicionalmente, en el primer artículo de la LIVA, encontramos conceptos importantes como son: la época de pago, el traslado, el acreditamiento, el impuesto a pagar y el retenido.



Bibliografía del tema 1

1. Arrijo Vizcaíno Adolfo. *Derecho Fiscal*, 19ª edición. México, Editorial Themis. 2005.
2. Código Fiscal de la Federación (vigente).
3. Criterios del SAT (vigentes).
4. Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª edición, México, ECASA, 1993.
5. Ley del impuesto al Valor agregado y su Reglamento (vigentes).
6. Resolución Miscelánea Fiscal, (vigente).

Actividades de aprendizaje

- A.1.1.** Estudia el artículo 3º del RLIVA con el objetivo de conocer, mediante un mapa conceptual, todos los supuestos de una retención menor del IVA trasladado.
- A.1.2.** Elabora un cuadro de traslado del IVA, como una práctica individual de su mecánica; suponga los datos necesarios.
- A.1.3.** Elabora tu propio cuadro de cuantificación del IVA a pagar, como una práctica individual de su mecánica; deberás suponer los datos necesarios.
- A.1.4.** Haz una relación de los supuestos contenidos en la regla 5.1.3 de la RMF 2007 con el propósito de enriquecer tu conocimiento sobre la retención del IVA.

Cuestionario de evaluación

1. ¿Cuál es tu opinión sobre la estructura de la LIVA?
2. ¿Cuál es la fórmula del IVA a pagar?
3. ¿Por qué se dice que el artículo 1º de la LIVA contiene un resumen de la misma?
4. ¿Todas las personas a quienes se les traslada el IVA están obligadas a retenerlo?



5. ¿Qué se entiende por traslado del IVA?

Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a una de las características del IVA?

- a) Es un impuesto personal.
- b) Es un impuesto transitorio.
- c) Es un impuesto especial.
- d) Es un impuesto indirecto.

2. La LIVA se divide en:

- a) Títulos y capítulos.
- b) Capítulos y secciones.
- c) Títulos y artículos.
- d) Capítulos y artículos.

3. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde al IVA que debe retenerse a una persona moral residente en Argentina y que otorga en arrendamiento un edificio para uso comercial en la Ciudad de México?

- a) 100% del IVA trasladado.
- b) 15% del IVA trasladado.
- c) 10% del IVA trasladado.
- d) 2/3 partes del IVA trasladado.

Indica si la oración es falsa o verdadera

4.	La retención del IVA trasladado para una persona física que presta servicios personales independientes es del 10%.	F	V
5.	“La Estrella”, S.A. de C.V., no debe retener el IVA a una persona física que presta servicios empresariales.	F	V



TEMA 2. SUJETOS DEL IVA

Objetivo particular

Identificar los sujetos del Impuesto al Valor Agregado, mediante el análisis de cada caso, operación o actividad, es decir, de todas y cada una de las características que integran el supuesto.

Temario detallado

2.1. Personas físicas y morales

2.2. Territorio nacional

Introducción

El primer elemento para que una contribución exista es el sujeto pasivo de la relación tributaria obligado por la ley a cumplir con el pago de una contribución por haber realizado un **hecho imponible**, comúnmente se le conoce con el nombre de **“contribuyente”**.

Dada la importancia del sujeto, hemos dedicado un tema completo a este elemento de la contribución para lograr identificarlo sin duda alguna.

2.1. Personas físicas y morales

El primer párrafo del artículo 1º de la LIVA precisa quiénes son los obligados al pago del IVA, estableciendo que: “Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional...”



Existe una regla para interpretar y aplicar correctamente las leyes fiscales: **“Donde la ley no distingue, nadie debe distinguir”**. Bajo esta regla, no importa que las personas sean menores de edad, contribuyentes o no de otras contribuciones, residentes en México o en el extranjero, particulares o el Estado; si realizan alguno de los actos o actividades objeto de la LIVA, serán contribuyentes de este impuesto.

Persona física. Sin que exista una definición del concepto de persona física, el artículo 22 del Código Civil Federal (CCF) a la letra dice:

La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

La persona física, el ser humano, adquiere su capacidad jurídica (capacidad de goce) al nacer y la conserva durante toda su vida. Cuando muere pierde al mismo tiempo la capacidad. En manera más clara: al morir la persona, se extingue junto con su vida fisiológica, su personalidad.²

Personas morales. El artículo 25 del CCF a la letra dice:

Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

² Ignacio Galindo Garfias. *Código Civil para el Distrito Federal comentado*, Tomo I, 4ª. edición, México, IJ-UNAM, 1997, p. 27.



La importancia de este precepto radica en contener un elenco de las entidades denominadas “personas morales” o “personas jurídicas”. Para distinguirlas de las personas físicas, que son los seres humanos a quienes se les designa sencillamente ‘personas’.

El concepto de persona es una categoría esencial que se impone como necesaria a todo ordenamiento jurídico, da razón y justifica la existencia del derecho mismo. En tanto que el concepto de “persona moral”, es una construcción normativa que aún siendo necesaria, no se impone a la norma, ha sido sólo creación del derecho.³

2.2. Territorio nacional

Para que una persona física o moral sea sujeto del IVA, es necesario que los actos o actividades gravados por la LIVA se realicen en territorio nacional.

El artículo 8º. Del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que:

Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Esta definición nos conduce a consultar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que en el artículo 42 señala:

El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

³ *ibid.*, p. 29.



Conclusión

Cualquier persona física o moral que realice los actos o actividades objeto de la LIVA se convierte en sujeto del impuesto, sin importar la edad de la persona física o la naturaleza de la persona moral que los realiza.

No obstante lo anterior, es necesario que dichos actos o actividades sean realizados en territorio nacional.

Para efectos de la LIVA se considera territorio nacional lo señalado en el artículo 8º, del CFF, el cual nos remite a la CPEUM.

Bibliografía del tema 2

1. Código Civil para el Distrito Federal comentado, Tomo I, 4ª. Edición, México, IJ-UNAM., 1997.
2. Código Fiscal de la Federación (vigente).
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).
4. Ley del impuesto al Valor agregado vigente y su Reglamento (vigentes).
5. Resolución Miscelánea Fiscal (vigente).

Actividades de aprendizaje

- A.2.1.** Investiga qué es la capacidad de ejercicio de las personas con el propósito de complementar el aprendizaje de este tema.
- A.2.2.** Investiga qué es la **zona económica exclusiva**, con el objeto de complementar el concepto de territorio nacional contenido en el artículo 8º del CFF.
- A.2.3.** Haz una lista de 25 personas morales, consultando el Código Civil Federal.
- A.2.4.** Investiga la extensión de los mares territoriales y el espacio aéreo del territorio nacional.



A.2.5. Investiga qué es la representación legal y voluntaria con el propósito de reforzar tu aprendizaje de la personalidad jurídica.

Cuestionario de evaluación

1. ¿Qué es una persona física?
2. ¿Qué es persona moral?
3. ¿Qué se considera territorio nacional para efectos fiscales?
4. ¿En qué momento adquiere una persona física su personalidad jurídica?
5. Las personas morales ¿tienen personalidad jurídica?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1.	Una persona recién nacida tiene capacidad de goce y de ejercicio	F	V
2.	Un fideicomiso tiene personalidad jurídica	F	V
3.	Las asociaciones en participación tienen personalidad jurídica	F	V

Elige la opción correcta

4. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a una representación legal?
- a) Patria potestad.
 - b) Poder especial.
 - c) Poder general.
 - d) Apoderado.

Completa el enunciado

5. Una sociedad civil se rige por las disposiciones legales del:
-



TEMA 3. OBJETO DEL IVA

Objetivo particular

Identificar los actos o actividades que son objeto del Impuesto al Valor Agregado, mediante el análisis de cada caso, operación o actividad, es decir, de todas y cada una de las características que integran el supuesto, así como de los señalamientos relativos a cuándo esos actos o actividades se realizan en territorio nacional.

Temario detallado

3.1. Enajenación de bienes

3.1.1 Concepto

3.1.2 Realizada en territorio nacional

3.1.3. Ejercicio

3.2. Prestación de servicios independientes

3.2.1 Concepto

3.2.2. Realizada en territorio nacional

3.2.3. Ejercicio

3.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

3.3.1. Concepto

3.3.2. Realizado en territorio nacional

3.3.3. Ejercicio

3.4. Importación de bienes o servicios

3.4.1. Concepto

3.4.2. Realizada en territorio nacional

3.4.3. Ejercicio



Introducción

La realización del hecho imponible es lo que convierte a una persona en sujeto del impuesto. En este tercer tema estudiaremos los actos (hechos accidentales) o actividades (hechos habituales) que son el objeto del IVA: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

Independientemente de cómo otras leyes, los contratos o las personas conceptúen estos actos o actividades, la LIVA, en cada uno de los capítulos dedicados a este objeto del IVA, dedica el primer artículo (8, 14, 19 y 24) a señalar con claridad y precisión lo que debemos entender por dichos actos o actividades.

No basta que una persona realice estos actos o actividades que son el objeto del IVA para que se sea contribuyente de este impuesto, sino que es necesario que los realice en territorio nacional. En este aspecto, la LIVA dedica tres artículos (10, 16 y 21), a definir cuando se considera que la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se realiza en territorio nacional; no señala cuándo se considera que la importación de bienes o servicio se realiza en territorio nacional puesto que lo sería en todos los casos.

3.1. Enajenación de bienes

3.1.1. Concepto

Además del artículo 1o. de la LIVA, que en su fracción I considera la enajenación de bienes como una actividad objeto del impuesto, tenemos **el artículo 8** de la Ley en comento que se refiere de manera específica a la enajenación:

Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.



No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en los párrafos primero y segundo del artículo 7° de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1° A y 3°, tercer párrafo de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo 7° de esta Ley.

De la lectura de este artículo podemos interpretar lo siguiente:

Artículo 8° de la LIVA	
Párrafo	Interpretación
1°	<ul style="list-style-type: none">• No define el concepto de enajenación.• Nos remite al Código Fiscal de la Federación. Artículo 14 CFF.
1°	<ul style="list-style-type: none">• Incluye como enajenación los faltantes de inventarios, salvo prueba en contrario.• La LIVA sólo cita bienes, sin hacer ningún distingo. Así, debemos entender cualquier clase de bien: inmuebles, muebles, tangibles, intangibles, etc. <p>La LIVA no precisa la forma jurídica en que tuvo que realizarse la enajenación para ser gravada. Por lo tanto, considera gravadas todas las enajenaciones, sin importar la forma jurídica a través de la cual se transmite la propiedad: compraventa, permuta, adjudicación, aportaciones, fideicomiso, factoraje, etc.</p>



Artículo 8º de la LIVA	
Párrafo	Interpretación
2º	Específicamente menciona dos actividades que salen del objeto del IVA: la herencia y los legados y la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para ISR.
Último	Este párrafo establece el derecho a la devolución del IVA pagado en el caso de que la enajenación no llegue a efectuarse.

3.1.2. Realizada en territorio nacional

Conforme a la Ley del Impuesto al Valor agregado, las enajenaciones sujetas al pago de este impuesto son las que se realicen en territorio nacional. Para estos efectos, el artículo 10 la LIVA establece que la enajenación de bienes se considera realizada en el país:



ARTÍCULO 10 DE LA LIVA	
Párrafo	Interpretación
Primer párrafo	Regla general <ul style="list-style-type: none">• Si en territorio nacional se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente.• Cuando no hay envío, si en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.• De acuerdo a lo anterior, se considera que tratándose de bienes inmuebles ubicados en México, en todos los casos se considera realizada en el País su enajenación.

Primer párrafo	Regla específica <ul style="list-style-type: none">• Tratándose de la enajenación de bienes muebles registrados o matriculados en México, la misma se considera realizada en el País, si el enajenante es residente en el País, o bien si es un residente en el extranjero con cualquier tipo de establecimiento en México, aún cuando el bien se encuentre materialmente fuera del territorio nacional.
Segundo párrafo	<ul style="list-style-type: none">• En los términos del último párrafo de este artículo, se considera que hay enajenación de bienes intangibles en territorio nacional, cuando tanto el enajenante como el adquirente residan en el mismo.



3.1.3. Ejercicio

Identificar el sujeto y el objeto del IVA con sus correspondientes fundamentos legales en el siguiente caso:

“La Zapatera”, S.A. fabrica zapatos. El representante legal viaja a Francia y logra una importante venta de zapatos. El contrato se firma en París. Finalmente, la empresa envía los productos a una sucursal que tiene el cliente en Italia.

Sujeto	“La Zapatera”, S.A.	Artículo 1º. LIVA, fracción I
Objeto	La venta de los zapatos	Artículo 1º., fracción I y 10, primer párrafo LIVA

“La Zapatera”, S.A. es sujeto del IVA porque está enajenando (vendiendo) bienes (zapatos) y éstos se encuentran en México al enviárselos al cliente. No importa que el contrato se haya firmado en París, ni que el cliente no sea residente en México.

3.2. De la prestación de servicios independientes

3.2.1. Concepto

La fracción II del primer artículo de la LIVA señala como actividad gravada por este impuesto la prestación de servicios independientes y **el artículo 14** establece qué debe considerarse como tal:

Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.



- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la re presentación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

De la lectura de este artículo podemos interpretar lo siguiente:

Artículo 14 de la LIVA	
Párrafo y fracción	Interpretación
Primero y fracciones I. y VI.	<ul style="list-style-type: none">• Grava todo cumplimiento de la obligación de hacer algo en beneficio de otra persona, así como la de dar, de no hacer o de permitir. Mas no se grava el hecho de contraer la obligación, sino su realización, su cumplimiento.• No afecta la forma jurídica como se contrajo la obligación, ni siquiera que dicha obligación se haya contraído con determinadas formalidades.
Primero y fracciones II., III., IV. y V.	<ul style="list-style-type: none">• Como ejemplos de servicios tenemos los siguientes: publicidad, limpieza, mantenimiento, transportación, afianzamiento, otorgar crédito, profesionales, maquila, comisión, etc.



Párrafo segundo	<ul style="list-style-type: none">• Expresamente señala este artículo que no es objeto del IVA los servicios independientes que se realiza de manera subordinada (obreros, empleados, funcionarios, ejecutivos) mediante el pago de una remuneración, ni los servicios asimilados a salarios por la LISR.
Último párrafo	<ul style="list-style-type: none">• Le da la característica de personal al servicio, que no sea actividad empresarial.

3.2.2 Realizada en territorio nacional

De acuerdo a la LIVA, las enajenaciones sujetas al pago de este impuesto son las que se realicen en territorio nacional. Para estos efectos, el artículo 16 la LIVA establece que la prestación de servicios se considera realizada en el país:

Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

De la lectura de este artículo podemos interpretar lo siguiente:



Artículo 16 de la LIVA	
Párrafo	Interpretación
Primero	En el primer párrafo del artículo 16 de la LIVA se precisa que, se entiende por prestación de servicios realizada en territorio nacional, aquella que se lleva a cabo total o parcialmente por un residente en el país .
Segundo	En el segundo párrafo del artículo mencionado, se expresa que en el caso de transporte internacional , se considera que la prestación del servicio se realiza en el país, con independencia de si el porteador es residente en el mismo o residente en el extranjero, siempre que el servicio se inicie en el país , no obstante que en el contrato se pacte que el servicio sea de ida y vuelta.
Artículo 16 de la LIVA	
Párrafo	Interpretación
Tercero	El tercer párrafo del artículo en comentario dispone que, en los casos de la prestación del servicio de transporte aéreo internacional , así como el que se preste a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país, únicamente el 25% se considera que se presta en el territorio nacional .



Último	En el último párrafo de esta disposición se establece que, cuando se trate de intereses y otras contraprestaciones que deriven de la utilización de créditos otorgados por residentes en el extranjero a residentes en el país, a través de tarjetas , para efectos de la LIVA se considera que el servicio se presta en territorio nacional, cuando la utilización de la tarjeta se haga en el mismo.
---------------	---

3.2.3. Ejercicio

Identificar el sujeto y el objeto del IVA con sus correspondientes fundamentos legales en el siguiente caso:

El contador Raúl Cárdenas se traslada a Portugal para supervisar una obra que uno de sus clientes tiene en Lisboa.

El contador Cárdenas no es sujeto del IVA porque aunque está prestando un servicio personal independiente, éste no lo presta en territorio nacional y, por lo tanto, la actividad no es objeto del IVA.

3.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

3.3.1. Concepto

Mediante el artículo 19, la LIVA señala en forma enunciativa, mas no limitativa, lo que debe considerar para efectos de dicha ley otorgamiento del uso o goce temporal de bienes:

Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que



una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que está Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Interpretemos en mencionado artículo.

Artículo 19 de la LIVA	
Párrafo	Interpretación
Primero	Queda comprendido cualquier acto mediante el cual se conceda el uso o goce , independientemente de la forma jurídica que se utilice: arrendamiento, usufructo, contrato de uso, fideicomiso, etc.

Artículo 19 de la LIVA	
Párrafo	Interpretación



Segundo	Señala específicamente bienes tangibles , sin distinguir entre inmuebles y muebles (terrenos, construcciones, maquinaria, automóviles, etc.). Cuando se trate de otorgar el uso o goce de bienes intangibles (patentes, marcas, etc.), es también actividad gravada por el IVA, pero dentro de la prestación de servicios .
Ultimo	Otro requisito para que se origine objeto del IVA es que se cobre una contraprestación . Si el otorgamiento del uso o goce es gratuito, no habrá objeto del IVA (contrato de comodato, por ejemplo).

3.3.2. Realizada en territorio nacional

El **artículo 16** de la LIVA señala que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, siempre que el bien objeto del contrato se encuentre en territorio nacional al momento de su entrega material a quien va a utilizar dicho bien, ya que de conformidad con la Ley que nos ocupa, sólo son objeto del IVA, las actividades que se realicen en territorio nacional, independientemente del origen o destino que tenga el bien objeto de esta actividad. A continuación, el texto del artículo mencionado.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.



3.3.3. Ejercicio

Identificar el sujeto y el objeto del IVA con sus correspondientes fundamentos legales en el siguiente caso:

El Sr. Fidel Castro es residente en Cuba. Es propietario de unos locales comerciales en la Ciudad de Morelia, Michoacán, los cuales arrienda al Sr. Joaquín Castro.

Sujeto	Fidel Castro	Artículo 1º. LIVA, fracción III
Objeto	El arrendamiento de los locales comerciales	Artículo 1º., fracción III y 21 de la LIVA

El Sr. Fidel Castro será sujeto del IVA porque está otorgando el uso o goce temporal (arrendamiento) de bienes tangibles (locales comerciales) que se ubican en México, independientemente de donde resida.

3.4. Importación de bienes y servicios

3.4.1. Concepto

Es por todos conocido que muchas personas importan constantemente bienes y servicios; bienes que pueden ser maquinaria, equipo, materias primas, mercancías, marcas, etc.; servicios como los de construcción, mercadotecnia, asistencia técnica, publicidad, etc. Esto nos lleva a considerar como objeto del IVA las siguientes actividades, según el artículo 24 de la LIVA:

Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.



- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley.

Interpretemos a qué actos o actividades se refiere el artículo en comento:

Artículo 24 de la LIVA	
Párrafo y Fracción	Interpretación
Primero I	Importar cualquier clase de bienes tangibles.
II	Adquirir bienes intangibles propiedad de residentes en el extranjero.
III	El uso o goce temporal de bienes tangibles recibidos del extranjero.
IV	Las regalías por el uso de intangibles de que son titulares residentes en el extranjero.
V	Servicios aprovechados en el país, prestados por residentes en el extranjero.
Segundo	El valor que se agregue en el extranjero a los bienes exportados temporalmente y retornados al país, se considerará importación.



3.4.2. Realizada en territorio nacional

Habiendo visto en qué situaciones o en qué condiciones se considera que se realizan en territorio nacional las enajenaciones, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles, se facilita el estudio de cuando se considera que hay importaciones realizadas en territorio nacional, para efectos del IVA. No existe un artículo que señale expresamente cuándo las importaciones se realizan en territorio nacional, pero podemos deducir que es cuando:

- I. Se introducen bienes al país.
- II. En el caso de bienes intangibles, cuando el adquirente reside en el país y el enajenante no.
- III. En el caso del uso temporal de bienes intangibles, cuando se usen en el país y los hayan proporcionado personas que no residen en el mismo.
- IV. Cuando se usen temporalmente bienes tangibles en el país, cuya entrega material se hubiese efectuado en el extranjero.
- V. Cuando se aprovechen en territorio nacional, servicios a que se refiere el artículo 14, prestados por no residentes en el país. Esta fracción señala que no aplica al transporte internacional, ya que a este servicio le aplica el artículo 16 de la LIVA.

3.4.3 Ejercicio

Identificar el sujeto y el objeto del IVA con sus correspondientes fundamentos legales en el siguiente caso:

“The Universal”, Inc., es residente en Australia y otorga el uso de una marca de la cual es propietaria a “La Global”, S.A., residente en México.

Sujeto	“La Global”, S.A.	Artículo 1º. LIVA, fracción IV
Objeto	El uso de un bien intangible, otorgado por	Artículo 1º., fracción IV y 24, fracción III



	un residente en el extranjero.	de la LIVA
--	--------------------------------	------------

Conclusión

El objeto de la LIVA es gravar los actos o actividades que consisten en: enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles e importar bienes y servicios. El objeto está definido con precisión en los artículos 8, 14, 19 y 24 de la LIVA.

Requisito indispensable para que los actos o actividades mencionadas puedan ser objeto del IVA es que se realicen en territorio nacional. La LIVA no deja al arbitrio o imaginación del contribuyente la consideración de que los actos o actividades han sido realizadas en territorio nacional y precisa esta circunstancia en los artículos 10, 16 y 21.

Bibliografía del tema 3

1. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento (vigentes).
2. Criterios del SAT (vigentes).
3. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.
4. Ley del impuesto al Valor agregado vigente y su Reglamento (vigentes).
5. Pérez Chávez, José. *Manual de casos prácticos IVA*. México, Tax Editores, 2007.
6. Resolución Miscelánea Fiscal (vigente).

Actividades de aprendizaje

A.3.1. Realiza los ejercicios del **Anexo 2** de estos apuntes, en la parte en que se indica identificar el sujeto y el objeto del IVA, para reforzar los conocimientos que se vieron en este tema.



A.3.2. Describe en un mapa cognitivo las diferentes formas en que se transmite la propiedad: compraventa, donación, adjudicación, cesión de derechos, entre otras; con el propósito de tener más información sobre la transmisión de propiedad, origen del concepto de enajenación para efectos fiscales.

A.3.3. Repasa los apuntes de Conceptos Jurídicos Fundamentales en la parte relativa a la Teoría de las Obligaciones y a los Contratos, con el objeto de recordar las obligaciones de hacer, origen de la prestación de servicios independientes.

A.3.4. Investiga qué es importación temporal y definitiva, así como pedimento aduanal con el propósito de reforzar el aprendizaje de la actividad gravada por la LIVA: importación de bienes y servicios

Cuestionario de evaluación

1. ¿Qué se entiende por enajenación de bienes para efectos de la LIVA?
2. Señala diez contratos que conozcas en los que la obligación de hacer sea la principal.
3. Señala cinco formas o más, si lo prefieres, en que se otorga el uso o goce temporal de bienes.
4. Distingue entre una importación temporal y definitiva.
5. ¿Cuándo la prestación de servicios se realiza en territorio nacional?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1.	El otorgamiento del uso de una marca se considera como una actividad objeto del IVA en el capítulo del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	F	V
----	---	---	---



Elige la opción correcta

2. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un otorgamiento del uso o goce temporal de bienes para efectos de la LIVA?

- a. Comodato de un edificio de despachos.
- b. Usufructo de un terreno.
- c. Otorgamiento del uso de acciones.
- d. Afectación de una marca a un fideicomiso.

Relaciona las columnas

3. En la primera columna aparece un listado de considerandos; en la segunda, diez opciones de respuesta indican las opciones de los considerandos que se mencionan. Cada letra de la columna 1 corresponde al número de un reactivo en la columna de respuestas. Selecciona la opción correcta en la columna 2, del 1 al 10. Las opciones pueden ser utilizadas más de una vez.

A	No es objeto de IVA	1	El envío de una maquinaria a un residente en el extranjero
B	Es exportación de bienes	2	El financiamiento
C	Es prestación de servicios	3	La transmisión de propiedad por causa de muerte
D	Es importación de servicios	4	El aprovechamiento en el extranjero de asistencia técnica
E	Es importación de bienes	5	La introducción de bienes al país
F	Es otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	6	El usufructo
		7	El aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por residente en el extranjero
		8	El otorgamiento del uso de una marca
		9	Servicios de construcción de obra



					10	Los servicios del dictamen fiscal					
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
A											
B											
C											
D											
E											
F											



TEMA 4. BASE DEL IVA

Objetivo particular

Conocer todos los elementos susceptibles de integrar la base del impuesto en cada una de las actividades gravadas por la LIVA; es decir, la cantidad sobre la cual deben aplicarse las tasas establecidas en la mencionada Ley.

Temario detallado

- 4.1. Integración de la base del IVA
- 4.2. Ejercicios de integración de la base del IVA

Introducción

Recordemos que el importe del impuesto causado y a trasladar a los clientes en caso de enajenaciones, prestaciones de servicios y otorgamiento de uso de bienes, se calculará **aplicando a los valores que señale esta Ley** (base), la tasa del 15%, 10% y 0%, según corresponda.

Para evitar que dando un nombre diferente a lo que se va a cobrar a los clientes por la enajenación de bienes que se les efectúen o de los servicios que se les presten, o por el uso o goce temporal de bienes tangibles, se eluda el pago total o parcial del impuesto, en los artículos que norman cómo integrar el valor de esas operaciones, se siguió la mecánica de citar las siguientes expresiones: **“Para calcular el impuesto se considera como valor...”** Así se evita que la Ley señale “precio” o “contraprestación” y los contribuyentes le llamen “venta”, “honorarios” o “renta” y consideren que no hay base para calcular el impuesto.



4.1. Integración de la base

Los artículos 12, 18, 23 y 27 de la LIVA señalan los conceptos que deben integrar los valores (base) a los cuales deberán aplicarse las tasas correspondientes, según se trate de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios, respectivamente.

A continuación se transcriben los artículos de la LIVA mencionados, seguidos de dos cuadros en los que se presentan, en forma esquemática, los conceptos que pueden integrar los valores de referencia.

Artículo 12. Para calcular el impuesto, tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactada, 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.

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.

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.

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 de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, II 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.

A continuación, el cuadro que muestra los conceptos que pueden integrar los valores a los que se aplica la tasa correspondiente, si se trata de enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

INTEGRACIÓN DE LA BASE PARA EFECTOS DEL IVA			
Conceptos que integran la base	Enajenación de bienes Art. 12 LIVA	Prestación de servicios Art. 18 LIVA	Uso o goce temporal de bienes Art. 23 LIVA
Precio pactado o contraprestaciones pactadas	SI	SI	SI
Otros impuestos y derechos	SI	SI	SI
Intereses normales y moratorios	SI	SI	SI
Penas convencionales	SI	SI	SI
Viáticos		SI	
Gastos de toda clase		SI	
Reembolsos		SI	
En financiamiento, los intereses y toda contraprestación distinta del principal (capital) que reciba el acreedor		SI	
Gastos de mantenimiento			SI
Construcciones			SI



Cualquier otro concepto	SI	SI	SI
-------------------------	----	----	----

A continuación el cuadro que muestra los conceptos que pueden integrar los valores a los que se aplica la tasa correspondiente, tratándose de importación de bienes y servicios.

ARTÍCULO 27 DE LA LIVA				
Conceptos que pueden integrar la base del IVA	Importación de bienes tangibles	Adquisición de bienes intangibles, propiedad de residentes en el extranjero	Uso o goce temporal de bienes intangibles, otorgados por residentes en el extranjero	Aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por residentes en el extranjero



<p>El valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación (IGI) (+) IGI (+) los demás gravámenes que se tengan que pagar con motivo de la importación</p> <p>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 párrafo anterior.</p>	<p>SI</p>			
<p>Se determinará el valor de la adquisición como si se tratara de una enajenación; es decir, se aplicará el artículo 12 de la LIVA.</p>		<p>SI</p>		



ARTÍCULO 27 DE LA LIVA				
Conceptos que pueden integrar la base del IVA	Importación de bienes tangibles	Adquisición de bienes intangibles, propiedad de residentes en el extranjero	Uso o goce temporal de bienes intangibles, otorgados por residentes en el extranjero	Aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por residentes en el extranjero
Se determinará el valor de la importación del uso o goce como si se tratara del uso o goce otorgado en territorio nacional; es decir, se aplicará el artículo 23 de la LIVA.			SI	
Se determinará el valor de la importación de los servicios como si se tratara de una prestación en territorio nacional; es decir, se aplicará el artículo 18 de la LIVA.				SI

4.2. Ejercicios de integración de la Base del IVA

- **Enajenación de bienes**

Determina la base del IVA si “La Comercial”, S.A., realiza una venta de cerveza con las siguientes características:





Precio de venta cobrado	\$ 100,000.00	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS) trasladado	\$ 25,000.00
Intereses normales cobrados	\$ 2,000.00	Intereses moratorios cobrados	\$ 5,000.00

En este supuesto, la base del IVA será la cantidad de **\$132,000.00**, puesto que se integra con todos los conceptos del ejemplo, de conformidad con el artículo 12 de la LIVA.

- **Prestación de servicios**

El contador Ulises Salgado realizó una auditoría en la Ciudad de Monterrey, N.L. Por dicho servicio cobró \$ 125,000.00 de anticipo, una cantidad igual cuando terminó el trabajo y \$ 50,000.00 por conceptos de viáticos. Determine la base del IVA.

La base del IVA es la cantidad de **\$ 300,000.00**, en virtud de que todos los conceptos señalados integran dicha base.

- **Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes**

La Sra. Susana Cruz otorga en arrendamiento cuatro locales comerciales en condominio. Por cada uno de los locales cobró la cantidad de \$ 5,000.00. Los arrendatarios tienen la obligación de pagar la cuota común de gastos, la cual es de \$ 500.00 por cada local comercial. El arrendador realizó gastos de remodelación de un uno de los locales por la cantidad de \$ 7,000.00. Determine la base del IVA.

La base del IVA será la cantidad de **\$ 20,000.00**. La cuota de gastos comunes no integra la base porque no la recibe la arrendadora como parte de la renta, sino la administración del condominio. Tampoco integran los \$ 7,000.00 porque la arrendadora no se los cobra al arrendatario como parte de la renta.



- **Importación de bienes y servicios.**

“La Imperial”, S.A. importa una caja de vinos franceses. Con los siguientes datos vamos a determinar la base del IVA.

Valor declarado en la aduana de la caja de vino o valor para efectos del IGI	\$ 6,000.00	Impuesto General de importación (IGI)	\$ 1,200.00
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS)	\$ 1,800.00	Derecho de Trámite Aduanero (DTA)	\$ 500.00

La base del IVA será la cantidad de **\$ 9,500.00**, puesto que se integra con el valor que se use para los fines del IGI, más todos los gravámenes (IGI, IESPYS y DTA) que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Conclusión

Determinar la base sobre la que se aplicará la tasa de IVA es muy importante, ya que depende de su correcta determinación el pago debido del impuesto y, una vez más, constatamos que la LIVA es muy cuidadosa en lo que se refiere a los elementos de la contribución, puesto que:

1º Denomina como “**valor**” a la base del IVA, evitando llamarle por nombres específicos (venta, honorarios, renta, etc.) que propicien el no pago del impuesto.

2º También, en una forma muy cuidadosa, la LIVA señala todos los conceptos que deben integrar la base del impuesto para evitar que los contribuyentes dejen de incluir alguno de ellos.



Bibliografía del tema 4

1. Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, México, Gasca Sicco, 2005.
2. Criterios del SAT (vigentes).
3. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
4. Ley del impuesto al Valor Agregado y su Reglamento (vigentes).
5. Resolución Miscelánea Fiscal (vigente).

Actividades de aprendizaje

- A.4.1.** Desarrolla en un esquema gráfico los campos de un pedimento aduanal para lo que puedes utilizar las páginas 91 a 94 del libro de J. Álvarez Villagómez, *Impuestos al Comercio Exterior* que forma parte de la bibliografía de este tema.
- A.4.2.** Describe detalladamente mediante un mapa cognitivo el concepto **de la base del IVA**, con el propósito de reforzar la interpretación de los artículos 12, 18, 23 y 27 de la LIVA
- A.4.3.** Realiza los ejercicios de Anexo 2 de estos apuntes, con la finalidad de practicar la determinación de la base del IVA.

Cuestionario de evaluación

1. De conformidad con la LIVA, ¿cuál es la base a la que debe aplicarse la tasa del impuesto?
2. ¿Cuáles son los conceptos que la LIVA señala como elementos que integran la base en la enajenación de bienes?
3. ¿Cuáles son los conceptos que la LIVA señala como elementos que integran la base en la prestación de servicios?
4. ¿Cuáles son los conceptos que la LIVA señala como elementos que integran la base en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes?



5. ¿Cuáles son los conceptos que la LIVA señala como elementos que integran la base en la importación de bienes y servicios?

Examen de autoevaluación

Relaciona las columnas

1. En la primera columna aparece un listado de considerandos; en la segunda, diez opciones de respuesta indican las opciones de los considerandos que se mencionan. Cada letra de la columna 1 corresponde al número de un reactivo en la columna de respuestas. Selecciona la opción correcta en la columna 2, del 1 al 10. Las opciones pueden ser utilizadas más de una vez.

A	Base del otorgamiento del uso de una marca	1	Honorarios							
B	Base de la venta de un terreno	2	Regalías							
C	Base de la renta de un local comercial	3	Impuesto General de Importación							
D	Base de la importación de maquinaria	4	Valor declarado en la aduana							
E	Base del servicio de financiamiento	5	Gastos de construcción							
F	Base del servicio de auditoría	6	Precio de venta							
		7	Cuotas compensatorias							
		8	Renta							
		9	Viáticos							
		10	Intereses							
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A										
B										
C										
D										
E										
F										



Elige la opción correcta

2. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un elemento a considerar para determinar la base del IVA en la prestación de servicios de Auditoría prestados en territorio nacional por un residente en España?
- a. El precio de venta
 - b. El Impuesto General de Importación
 - c. Los honorarios cobrados por el prestador del servicio
 - d. Las regalías cobradas por el residente en el extranjero

Completa el enunciado

3. La LIVA denomina a la base del impuesto
-

Indica si la oración es falsa o verdadera

4.	Las cuotas compensatorias son un elemento a considerar en la determinación de la base del IVA en la adquisición de una marca propiedad de un residente en el extranjero.	F	V
5.	El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios puede ser un elemento a considerar para la determinación de la base del IVA.	F	V



TEMA 5. TASAS DEL IVA

Objetivo particular

Identificar y aplicar las diferentes tasas que establece la LIVA.

Temario detallado

5.1. Tasa 15%

5.2. Tasa 10%

5.2.1. Región fronteriza

5.2.2. Residentes en región fronteriza

5.3. Tasa 0%

5.3.1. Enajenación de bienes

5.3.2. Prestación de servicios independientes

5.3.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

5.3.4. Exportación

5.4. Efectos legales de operaciones con la tasa 0%

Introducción

La tasa es el elemento que, junto con la base, es indispensable para llegar a la cuantificación del IVA causado. La LIVA señala tres tasas que se aplican a la base: la tasa general del 15%, una tasa preferencial para las actividades y residentes de región fronteriza y la tasa del 0% que privilegia las llamadas actividades primarias.

5.1. Tasa del 15%

El segundo párrafo del **artículo 1º** de la LIVA establece la tasa del 15% como regla general:



El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%.

Suponiendo que el valor de la venta de un equipo de cómputo fuese de \$ 20,000.00, el IVA que causaría el vendedor del mencionado equipo sería:

Valor de la venta del equipo de cómputo		\$ 20,000.00
(x)	Tasa de IVA	15%
(=)	IVA CAUSADO	\$ 3 ,000.00

La mayor parte de los actos o actividades son gravados por esta tasa general.

5.2 Tasa del 10%

El segundo artículo de la LIVA es el que regula la tasa preferencial del 10% que se aplica a los actos o actividades que se realicen en la región fronteriza y por un residente en dicha región. A continuación, el texto del mencionado artículo:

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%:

Para efectos de esta Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en



esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

La interpretación de este artículo nos conduce a las siguientes consideraciones:

- 1° Se aplicará la tasa del 10% si se cumplen las siguientes dos condiciones:
 - a) **Que las actividades se realicen en la región fronteriza, y que**
 - b) **Sean realizadas por un residente en región fronteriza.**

Esto significa que si un contador reside en el Distrito Federal y realiza una auditoría en la Ciudad de Mexicali, B. C., la tasa que deberá aplicar al valor de sus honorarios será la del 15% porque sólo se cumple la condición de prestar el servicio en la región fronteriza.

De la misma manera, si una empresa tiene su domicilio en la Ciudad de Mexicali, B. C. y vende mercancías que entrega en el Distrito Federal, la tasa que deberá aplicar al valor de la venta será la del 15% porque sólo se cumple la condición de que el prestador del servicio resida en región fronteriza.

- 2° El segundo párrafo de este artículo señala que se aplicará la tasa del 10% al valor de la importación de bienes y servicios, siempre que los bienes sean enajenados o los servicios prestados en la región fronteriza.
- 3° El tercer párrafo del artículo en comento contiene una **regla particular** para la enajenación de inmuebles: aunque se venda un inmueble en la región fronteriza por un residente en dicha región, la tasa que deberá aplicarse será la del 15% por disposición expresa de la Ley.



- 4° El último párrafo del **artículo 2°** de la LIVA define lo que debemos entender, para efectos de esta Ley, por región fronteriza. Esta región comprende la frontera norte y sur de nuestro país, en un franja de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional y todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo y una parte del estado de Sonora.

5.3. Tasa del 0%

El **artículo 2° A** de la LIVA está destinado a la regulación de esta tasa que privilegia las actividades que veremos a continuación y que son el contenido del artículo mencionado.

5.3.1 Enajenación de bienes

De conformidad con el artículo 2°.A de la LIVA se aplicará la tasa del 0% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación de:
 - a) Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule. 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.
4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

En este grupo de enajenaciones a los que la LIVA permite aplicar la tasa del 0%, son oportunas las siguientes consideraciones:

- Todas enajenaciones de medicinas de patente gozarán de la tasa del 0%.
- Los productos destinados a la alimentación (aunque se trate de animales y vegetales industrializados) gozarán de la tasa del 0% por regla general; la excepción son los cuatro numerales del inciso b).
- El último párrafo de la fracción I del artículo 2^o.A de la LIVA señala que:

Se aplicará la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, 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.

Esto significa que a los alimentos preparados no se aplica la tasa del 0%.

- 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; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; 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 aplicará 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 hidropónicos 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.

5.3.2. Prestación de servicios independientes

También se aplica la tasa del 0%, según el artículo 2º.A de la LIVA, a la prestación de los siguientes servicios independientes:

- b) Los servicios 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.

- c) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- d) Los de pasteurización de leche.
- e) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- f) Los de desepite de algodón en rama.
- g) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
- h) Los de reaseguro.
- i) Los de suministro de agua para uso doméstico.

5.3.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

De conformidad con la fracción III del artículo 2º.A de la LIVA se aplicará la tasa del 0% al otorgamiento del 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.

5.3.4. Exportación de bienes y servicios

La fracción IV del artículo 2º A de la LIVA establece la tasa del 0% para la exportación de bienes y servicios, en los términos del artículo 29 de la misma Ley.

Respecto a esta fracción IV, la LIVA establece la tasa del 0% para las exportaciones, pero no para todas, sino sólo para aquellas que lo sean en los términos del artículo 29 de la mencionada Ley.

Para efectos del artículo 29 de la LIVA se considera exportación de bienes y servicios:

- I. La exportación de bienes que tenga el carácter de definitiva.



- II. La enajenación de bienes intangibles realizada por personas residentes en el país a quien resida en el extranjero.
- III. El uso o goce de bienes intangibles, en el extranjero, proporcionados por personas residentes en el país.
- IV. El aprovechamiento en el extranjero de los siguientes servicios prestados por residentes en México;
 - a) Asistencia y servicios técnicos.
 - b) Operaciones de maquila y submaquila.
 - c) Publicidad.
 - d) Comisiones y mediaciones.
 - e) Seguros, reaseguros, fianzas, refianzas.
 - f) Financiamiento.
 - g) Filmaciones o grabaciones.
 - h) Servicios de centros telefónicos.
- V. Transportación internacional de bienes y algunos servicios portuarios.
- VI. Transportación aérea internacional en la parte que no se considera prestada en territorio nacional.
- VII. Servicios de hotelería con ciertas condiciones y requisitos.

5.4 Efectos legales de operaciones con tasa 0%

El último párrafo del artículo 2º.A de la LIVA establece lo siguiente:

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.

Al aplicar la tasa del 0% arroja la cantidad de 0 de IVA a pagar, esta cantidad tiene un valor aritmético y puede acreditarse contra ésta, el IVA que le trasladaron al contribuyente o que él pagó con motivo de la importación de bienes. Como pudimos observar en el análisis del artículo 2º.A de la LIVA, las actividades que se privilegian están relacionadas con actividades primarias o de primera necesidad. Al aplicarle la tasa del 0% a estas actividades se permite el acreditamiento o



recuperación del IVA que erogaron los contribuyentes sin que forme parte de sus costos, favoreciendo el no incremento de precios.

La aplicación de la tasa 0% es la principal causa de los saldos a favor. Veamos el siguiente ejemplo:

El Sr. Víctor Valdovinos vendió 10 toneladas de frijol negro y cobró \$ 50,000.00. El total del IVA que le trasladaron y pagó es por \$ 7,000.00.

	Valor de la venta	50,000.00
(x)	Tasa de IVA, de acuerdo al inciso b) de la Fracción I del artículo 2º.A de la LIVA	0%
(=)	IVA causado	0.00
(-)	IVA que le trasladaron y pagó, el cual puede acreditar contra el IVA causado	7,000.00
(=)	Saldo a favor	7,000.00

El Sr. Víctor Valdovinos puede solicitar que el fisco le reembolse (le devuelva) el saldo a favor que resulta en el ejemplo. De no ser así, el Sr. Valdovinos tendría que considerar como costo el importe del IVA acreditable y repercutirlo en el precio de venta del frijol, perjudicando a las personas de menos recursos que son las que más consumen este producto alimenticio.



Conclusión

La tasa es el elemento que finalmente logra la cuantificación del IVA que causa el contribuyente. La LIVA señala tres tasas aplicables a la base:

- a) La tasa general del 15%, aplicable a la mayoría de los actos o actividades gravadas por la LIVA.
- b) La tasa del 10% que pretende incentivar el consumo en la región fronteriza.
- c) La tasa del 0% que privilegia algunos actos o actividades, con el ánimo de no encarecer algunos productos indispensables para la subsistencia humana.

Bibliografía del tema 5

1. Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, México, Gasca Sicco, 2005.
2. Criterios del SAT (vigentes).
3. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
4. Ley del impuesto al Valor Agregado (vigente).
5. Resolución Miscelánea Fiscal (vigente).

Actividades de aprendizaje

- A.5.1.** Estudia el **artículo 6º** del RLIVA para complementar el concepto de “animales y vegetales no industrializados” y los criterios del SAT 87/2004 y 93/2004.
- A.5.2.** Estudia el artículo 7º del RLIVA para complementar el concepto de “medicinas de patente”.
- A.5.3.** Desarrolla en un ensayo el término “exportación de bienes y servicios” para efectos de la LIVA para lo cual puede estudiar el artículo 29 de la LIVA y disposiciones correlacionadas.
- A.5.4.** Realiza los ejercicios del Anexo 2 de estos apuntes, con la finalidad de practicar la identificación y aplicación de las diferentes tasas del IVA.



A.5.5. Aplica en un cuadro comparativo las características de la estructura de las Leyes de los Impuestos General de Importación y Exportación.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué debe entenderse por “exportación definitiva”?
2. ¿Qué son operaciones de maquila?
3. ¿Qué es “Región Fronteriza” para efectos de la LIVA?
4. ¿Cuál es el objetivo de la tasa de IVA al 10%?
5. ¿Cuál es el objetivo de la tasa de IVA al 0%?

Examen de autoevaluación

1. En la primera columna aparece un listado de considerandos; en la segunda, diez opciones de respuesta indican las opciones de los considerandos que se mencionan. Cada letra de la columna 1 corresponde al número de un reactivo en la columna de respuestas. Selecciona la opción correcta en la columna 2, del 1 al 10. Las opciones pueden ser utilizadas más de una vez.

A	Actos o actividades a la tasa del 15%	1	Venta de dulces
B	Actos o actividades a la tasa del 10%	2	Herencias y legados
C	Actos o actividades a la tasa del 0%	3	Venta de pieles curtidas
D	Actos o actividades no objeto del IVA	4	Servicios contables prestados por un residente en México y aprovechados totalmente en el extranjero
		5	Venta de hielo
		6	Servicios de auditoría prestados por un residente en Cancún en esa misma ciudad
		7	Venta de tablonces de madera
		8	Venta de lechuguilla
		9	Venta de un inmueble para uso comercial en la Región Fronteriza
		10	Arrendamiento de un inmueble en el D.F.



	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A										
B										
C										
D										

Elige la opción correcta

2. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la tasa que debe aplicarse a la enajenación de bolsas de papas “Sabritas” en la ciudad de Tampico, Tamaulipas, México?
- a) Tasa del 15%
 - b) Tasa del 10%
 - c) Tasa del 0%
 - d) Tasa del 3.75%

Indica si la oración es falsa o verdadera

3.	La tasa aplicable a la prestación de servicios contables a un agricultor en la ciudad de Colima es del 15%	F	V
----	--	---	---

Completa los enunciados

4. La tasa aplicable a la enajenación de libros por una editorial es la del _____ %.
5. La tasa que debe aplicarse a la enajenación de un automóvil enajenado en la ciudad de Mexicali, B. C. y entregado en el D. F. es del _____ %.



TEMA 6. MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IVA

Objetivo particular

Identificar el momento en que se causa el IVA en los actos o actividades gravadas por la LIVA.

Temario detallado

- 6.1. Enajenación de bienes
- 6.2. Prestación de servicios independientes
- 6.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- 6.4. Importación de bienes o servicios
- 6.5. Concepto de efectivamente pagado y cobrado
- 6.6. Factoraje financiero

Introducción

Una vez que hemos estudiado lo suficiente para identificar los actos y actividades gravados por la LIVA, estudiaremos las disposiciones relativas al momento en que esta Ley los considera realizados, para efectos del nacimiento del impuesto. Por regla general, el impuesto se causa cuando se cobra efectivamente el precio o la contraprestación pactados, lo cual nos obliga a conocer el concepto de “efectivamente cobrado”.

La LIVA también contiene algunas reglas particulares para el momento en que se causa el impuesto como es el que corresponde a las operaciones de factoraje financiero y al de los intereses reales.

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes



- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes
- Importación de bienes o servicios

Considero conveniente presentar en forma esquemática los momentos que la LIVA señala para precisar el momento en que se realizan los actos o actividades gravados por la LIVA. Posteriormente, abordaremos el concepto de “efectivamente cobrado” y finalmente terminaremos los cinco subtemas con unos ejemplos para la aplicación de los mismos.

SITUACIÓN DESCRITA EN LA LIVA PARA PRECISAR EL MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES
6.1 Enajenación de bienes
<p>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.</p> <p>Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien constituyó dichos títulos. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando éste se transfiera.</p>
6.2. Prestación de servicios



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.

6.3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

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.

Situación descrita en la LIVA para precisar el momento de realización de los actos o actividades

6.4. Importación de bienes o servicios



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

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 se estará a los términos del artículo 17 de esta Ley.

6.5 Concepto de efectivamente pagado y cobrado

Una vez más encontramos el cuidado del legislador para no dejar a la imaginación del contribuyente la interpretación de las disposiciones contenidas en la LIVA. Como el concepto de “contraprestaciones efectivamente cobradas” es esencial para el nacimiento del impuesto, el artículo 1º B de la ley en comento señala con precisión qué debemos entender por cobro efectivo. A continuación, el texto del mencionado artículo, puntualizando sus cuatro párrafos.

Artículo 1º. B de la LIVA	
Primer párrafo	Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las





	<p>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.</p>
Artículo 1º B de la LIVA	
Segundo párrafo	<p>Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha</p>
Tercer párrafo	<p>Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.</p>
Último párrafo	<p>Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades</p>



	respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptados por los contribuyentes.
--	---

Ejemplos

1. La Srita. Rebeca Silva vendió un vestido de noche el 6 de marzo; su cliente le pagó con tarjeta de crédito; el importe del voucher le fue abonado en su cuenta a la Srita. Silva el 10 del mismo mes. Indica en qué momento causa la Srita. Silva el IVA.
R. La Srita. Silva causó el IVA en el momento en que recibió el voucher, es decir, el 6 de marzo, de acuerdo al primer párrafo del artículo 11 y último párrafo del artículo 1º.B de la LIVA.
2. El Lic. Arturo López recibe un cheque por \$ 25,000.00 a cuenta de sus honorarios por servicios legales, el 18 de junio, el cual es abonado en su cuenta el 14 de julio. Indica en qué momento causa el Lic. López el IVA.
R. El Lic. López causa el IVA el 14 de julio, es decir, el día en que el cheque es efectivamente cobrado, de conformidad con el artículo 17 y segundo párrafo del artículo 1º.B de la LIVA.
3. La Sra. Martha Gómez dio en arrendamiento un local comercial a “La Sinfonía”, S.A. y no ha podido cobrar a ésta la renta por \$ 50,000.00, correspondiente a junio y julio. La Sra. Gómez acepta un pagaré que suscribe la sociedad por el adeudo, cuya fecha de vencimiento es el 15 de septiembre. Indica en qué momento causará la Sra. Gómez el IVA.
R. La Sra. Gómez causará el IVA en el momento en que efectivamente cobre el pagaré, de acuerdo al artículo 22 y tercer párrafo del artículo 1º.B de la LIVA.



4. El Sr. Alejandro Orozco adquirió la marca de un residente en Portugal el 18 de junio. El 28 de agosto cubre el 50% del precio de adquisición y el resto el 5 de octubre. Indica en qué momento causa el IVA el Sr. Orozco.
- R. El Sr. Orozco causa el IVA el 28 de agosto y el 5 de octubre sobre la contraprestación pagada, según el artículo 26, fracción III de la LIVA.
5. La Sra. Alicia Juárez importa una maquinaria en arrendamiento el 4 de julio; cubrirá como renta mensual 3,000 dólares. Indica en qué momento causa el IVA la Sra. Juárez.
- R. La Sra. Juárez causará el IVA en el momento en que pague cada contraprestación por la renta de la maquinaria, según el artículo 26, fracción III, segundo párrafo de la LIVA.

6.6 Factoraje Financiero

Cuando un contribuyente necesita liquidez, tiene la posibilidad de celebrar operaciones de factoraje financiero y así obtenerla. En este tipo de operaciones, el contribuyente cede a empresas dedicadas a esta actividad, los derechos de cobro a cambio de efectivo inmediato. Esta cesión de derechos se considera una enajenación y el artículo **1º.C de la LIVA** señala todo lo concerniente al tratamiento fiscal para efectos del IVA de este tipo de operaciones.

Artículo 1º C.- Los contribuyentes que transmitan documentos pendientes de cobro mediante una operación de factoraje financiero, considerarán que reciben la contraprestación pactada, así como el impuesto al valor agregado correspondiente a la actividad que dio lugar a la emisión de dichos documentos, en el momento en el que transmitan los documentos pendientes de cobro.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por considerar que la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, se percibe hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumpla con lo siguiente:



I. En los contratos que amparen la transmisión de los documentos pendientes de cobro, se deberá consignar si los cedentes de los documentos ejercen la opción prevista en el segundo párrafo de este artículo, o bien, si se sujetarán a lo dispuesto en el primer párrafo. En el primer caso, se deberá especificar si la cobranza quedará a cargo del cedente, del adquirente o un tercero.

II. Quienes transmitan los documentos pendientes de cobro serán los responsables de pagar el impuesto al valor agregado correspondiente al total del importe consignado en dichos documentos, sin descontar de su importe total, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente.

III. Los adquirentes de los documentos pendientes de cobro deberán entregar a los contribuyentes dentro de los primeros diez días naturales de cada mes, estados de cuenta mensuales en los que se asentarán las cantidades que se hayan cobrado en el mes inmediato anterior por los documentos pendientes de cobro que les hayan sido transmitidos, las fechas en las que se efectuaron los cobros, así como los descuentos, rebajas o bonificaciones que los adquirentes hayan otorgado a los deudores de los documentos pendientes de cobro. Los estados de cuenta deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Adicionalmente, los contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones generales que en materia de expedición de comprobantes establece esta Ley, respecto de los cobros que por los documentos cedidos les reporten los adquirentes, debiendo coincidir las fechas y montos contenidos en los citados comprobantes con los datos proporcionados por los adquirentes en los estados de cuenta mencionados.

En todo caso, la persona que entregue al deudor los comprobantes de las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, deberá consignar en dichos comprobantes, la cantidad efectivamente pagada por el deudor, cuando los adquirentes les hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

IV. Cuando los adquirentes cobren los documentos pendientes de cobro, ya sea en forma total o parcial, deberán manifestar el monto cobrado respecto del documento correspondiente en el estado de cuenta que emitan, con el cual los cedentes de los documentos deberán determinar el impuesto al valor agregado a su cargo, sin descontar de dicho valor, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente. Para tales efectos, el impuesto al valor agregado se calculará dividiendo la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada por el adquirente entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El



resultado obtenido se restará a la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada y la diferencia será el impuesto al valor agregado causado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

V. Cuando hayan transcurrido seis meses a partir de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro, sin que las cantidades reflejadas en dichos documentos se hayan cobrado por los adquirentes o un tercero directamente al deudor original y no sean exigibles al cedente de los documentos pendientes de cobro, este último considerará causado el impuesto al valor agregado a su cargo, en el primer día del mes siguiente posterior al periodo a que se refiere este párrafo, el cual se calculará dividiendo el monto pagado por el adquirente en la adquisición del documento, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente, entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto pagado por el adquirente en la adquisición de los citados documentos, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero, y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

Cuando el adquirente haya efectuado algún cobro parcial a cuenta de la contraprestación total consignada en los documentos pendientes de cobro, el cedente de los documentos mencionados podrá disminuir del impuesto al valor agregado determinado a su cargo conforme al párrafo anterior, el impuesto al valor agregado que haya sido previamente determinado por dicho cobro parcial, conforme a lo señalado en la fracción IV anterior.

VI. Tratándose de recuperaciones posteriores al sexto mes de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro a que se refiere la fracción V anterior, de cantidades cuyo monto adicionado de las que se hubieran cobrado con anterioridad correspondientes al mismo documento sea mayor a la suma de las cantidades recibidas por el cedente como pago por la enajenación de los documentos pendientes de cobro, sin descontar el cargo financiero, e incluyendo los anticipos que, en su caso, haya recibido, el adquirente deberá reportar dichas recuperaciones en el estado de cuenta del mes en el que las cobre. El contribuyente calculará el impuesto al valor agregado a su cargo por el total de la cantidad cobrada por el adquirente, dividiendo el valor del cobro efectuado entre 1.15 o 1.10, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 15% o 10%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto total cobrado y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del cedente.



El impuesto a cargo del contribuyente determinado de conformidad con el párrafo anterior, se disminuirá con el impuesto a cargo que previamente se haya determinado de conformidad con lo establecido en la fracción V de este artículo.

Cuando los adquirentes omitan proporcionar al cedente los estados de cuenta correspondientes a los cobros a que se refiere esta fracción, serán responsables sustitutos respecto del pago del impuesto correspondiente a la recuperación adicional, cuando dicha omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

VII. Cuando los adquirentes enajenen a un tercero los documentos pendientes de cobro, serán responsables de obtener por parte del tercero la información relativa a las cantidades que se cobren por los documentos que hubieran sido enajenados, así como las fechas en las que se efectúen los referidos cobros, con el objeto de incluir dicha información en los estados de cuenta a que se hace referencia en la fracción III que antecede.

Cuando la cobranza de los documentos pendientes de cobro quede a cargo del cedente, el adquirente no estará obligado a proporcionar los estados de cuenta a que se refiere este artículo, debiendo el cedente de los documentos mencionados determinar el impuesto al valor agregado a su cargo en los términos establecidos en la fracción IV de este artículo.

No será aplicable lo dispuesto en el presente artículo cuando los documentos pendientes de cobro cedidos, tengan su origen en una actividad que se encuentre exenta de pago del impuesto al valor agregado o afecta a la tasa del 0%.

Cuando los contribuyentes ejerzan la opción a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, deberán mantenerla durante el año de calendario en que sea ejercida, respecto de todos los documentos pendientes de cobro que transmitan.

Analizando el artículo antes transcrito la cesión de los derechos de cobro, en operaciones de factoraje financiero, tiene las siguientes consecuencias:

- **Regla general**

Se considera efectivamente cobrada la contraprestación, **en el momento en que se transmitan los documentos pendientes de cobro** y, por lo tanto, en ese



momento se causa el IVA correspondiente al acto o actividad que ampara dichos documentos.

- **Regla opcional**

Los contribuyentes podrán optar por considerar que la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados se perciben hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en las fracciones del artículo 1º C de la LIVA y se mantenga la opción durante el año de calendario en que sea ejercida, respecto de todos los documentos pendientes de cobro que transmitan.

Conclusión

En los temas anteriores aprendimos contenidos importantes como quiénes son: los sujetos, el objeto, la base y las tasas del IVA, así como la determinación del impuesto correspondiente. Igualmente importante fue saber precisar el momento en que se causa el IVA en los actos gravados por la Ley.

Como pudimos estudiar, en términos generales, el IVA se causa al cobro efectivo de las contraprestaciones. Por esta razón fue indispensable saber qué es “efectivamente cobrado” para la LIVA y así estudiamos el artículo 1º.B de dicha Ley que es el que se encarga de circunscribir este concepto.

Finalmente, estudiamos en este tema la regla general y la regla opcional para el momento en que se causa el IVA en operaciones de factoraje financiero.

Bibliografía del tema 6

1. Criterios del SAT (vigentes).
2. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.
3. Ley de Títulos y Operaciones de Crédito (LTOC).



4. Ley del impuesto al Valor Agregado (vigente).
5. Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC) (vigente).
6. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (vigente).
7. Resolución Miscelánea Fiscal (vigente).

Actividades de aprendizaje

- A.6.1.** Realiza los ejercicios de Anexo 2 de estos apuntes, con la finalidad de identificar el momento de causación del IVA.
- A.6.2.** Desarrolla un mapa conceptual a partir del concepto de “factoraje financiero” revisado en la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, artículos 45-A a 45-T y en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, artículos 419 a 431.
- A.6.3.** Explica cabalmente el tercer párrafo del artículo 1º B de la LIVA, e investiga cuáles son los títulos de crédito distintos al cheque.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿En qué momento se causa el IVA en el caso de la importación de una maquinaria para producir zapatos?
2. Una persona física otorga en arrendamiento una bodega y cobrará la renta correspondiente en forma trimestral. ¿En qué momento causa el IVA dicha persona?
3. Un padre dona a su hijo un automóvil. ¿En qué momento causa el IVA el padre?
4. ¿Qué es factoraje financiero?
5. “La Imperial”, S.A. cede los derechos de una patente a “La Única”, S.A. ¿quién causa el IVA y en qué momento?



Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde al momento en que se causa el IVA al ceder los derechos de cuentas por cobrar, producto de la venta de bienes, en operaciones de factoraje financiero?
 - a) Únicamente al de la cesión de los derechos.
 - b) Únicamente al del cobro.
 - c) Opcionalmente al de la cesión o del cobro.
 - d) Opcionalmente al de la venta o de la cesión.

Completa los enunciados

2. En la cesión de los derechos de una marca, por un residente en el extranjero a un residente en México, el IVA se causa en el momento _____

3. Tratándose de intereses reales (Artículo 18-A de la LIVA) el IVA se causa ____

Indica si la oración es falsa o verdadera

4.	"La Estrella", S.A. dona un lote de sus inventarios a la Cruz Roja Mexicana. En este caso, el IVA se causa al momento de la donación.	F	V
----	---	---	---

Contesta

5. Son títulos de crédito distintos al cheque:

- a) _____
- b) _____
- c) _____
- d) _____



TEMA 7. ACTIVIDADES POR LAS QUE NO SE PAGA EL IVA

Objetivo particular

Identificar los actos o actividades que, siendo objeto del Impuesto al Valor Agregado, la propia Ley establece diferentes tasas de impuesto o señala que no pagarán el impuesto.

Temario detallado

- 7.1 Enajenaciones por las que no se paga el IVA.
- 7.2 Prestaciones de servicios por las que no se paga el IVA.
- 7.3 Otorgamientos del uso o goce temporal de bienes por los que no se paga el IVA.
- 7.4 Importaciones por las que no se paga el IVA.

Introducción

Dentro de los actos o actividades objeto del IVA, podemos identificar dos grandes grupos:

1º Actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, 10% o 15%, según corresponda. En el tema V nos dedicamos al análisis de los actos o actividades gravados a estas tasas.

2º Actos o actividades por los que la propia Ley señala que no se pagará el impuesto. Estas exenciones las establece la LIVA en los artículos 9, 15, 20 y 25.

En este tema revisaremos los actos o actividades por los que no se paga el IVA y señalados en los artículos mencionados en el párrafo anterior.



7.1. Enajenaciones por las que no se paga el IVA

El artículo 9 de la LIVA señala que no se pagará el impuesto por la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo
- II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
- III. Libros, periódicos, revistas y derechos de explotación de obras.
- IV. Muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.
- V. Comprobantes de loterías, rifas y sorteos, así como los premios respectivos.
- VI. Moneda nacional y extranjera; monedas de oro y plata y las onzas troy.
- VII. Partes sociales y títulos de crédito.
- VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho metal, siempre que la enajenación se realice en ventas al menudeo con el público en general.
- IX. Algunos bienes al amparo de programa PITEX o maquila.
- X. Bienes sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

- **Ejemplo de las fracciones I y II**

Una persona desea vender su casa habitación y pregunta si por la venta debe pagar el IVA. La respuesta correcta es que no se paga el IVA porque la fracción I y II de la LIVA señala como exentas la enajenación del suelo y de las construcciones adheridas al suelo y destinadas o utilizadas para casa habitación.

7.2. Prestaciones de servicios por las que no se paga el IVA



El artículo 15 de la LIVA señala que no se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- I. Comisiones de créditos hipotecarios sobre inmuebles destinados a casa habitación.
- II. Comisiones que cobren las AFORES o las instituciones de crédito a los trabajadores por la administración de sus recursos para el retiro.
- III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los integrantes de la persona moral que presta el servicio.
- IV. Servicios de enseñanza prestados por el Estado y los que presten instituciones privadas que tengan reconocimiento o validez oficial.
- V. El transporte terrestre de personas, excepto por ferrocarril.
- VI. El transporte marítimo internacional prestado por residentes en el extranjero. No aplica al cabotaje.
- VII. Derogada
- VIII. Derogada
- IX. El de seguro contra algunos riesgos.
- X. Los de financiamiento con señalamientos específicos.
- XI. Derivados de operaciones financieras derivadas.
- XII. Proporcionados a sus miembros, en los casos señalados.
- XIII. Espectáculos públicos, excepto cine y otros.
- XIV. Servicios profesionales de medicina.
- XV. Servicios médicos prestados por el Estado.
- XVI. Regalías por derechos de autor.

- **Ejemplo de la fracción IV**



Los servicios de enseñanza de bailes de salón que proporcione la Secretaría de Educación Pública no pagarán el IVA; pero si estos mismos servicios lo presta una persona física, el impuesto sí se paga.

7.3. Otorgamientos del uso o goce temporal de bienes por los que no se paga el IVA

El artículo 20 de la LIVA señala que no se pagará el IVA por el otorgamiento del uso o goce temporal de los siguientes bienes:

- I. Derogada.
- II. Inmuebles destinados o utilizados para casa habitación. No aplica a inmuebles que se proporcionen amueblados.
- III. Fincas destinadas o utilizadas sólo para fines agrícolas o ganaderos.
- IV. Bienes tangibles que paguen el IVA en los términos del artículo 24 de la LIVA.

- **Ejemplo de la fracción IV**

Un residente en el extranjero otorga maquinaria en arrendamiento a un residente en el país. Este acto es considerado por la LIVA como importación de bienes y pagará el IVA en los términos del capítulo correspondiente; por lo tanto y para evitar un doble pago del impuesto, la LIVA considera como un acto exento el arrendamiento.

7.4 Importaciones por las que no se paga el IVA

El artículo 25 de la LIVA señala que no se pagará el IVA por las importaciones siguientes:

- I. Las que en términos de la legislación aduanera:
 - No lleguen a consumarse.
 - Sean temporales.



- Tengan el carácter de bienes exportados temporalmente.
 - Sean objeto de tránsito o transbordo.
 - Las de bienes importados bajo el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.
- II. Las de equipajes y menajes de casa, en los términos de la legislación aduanera.
 - III. Las de bienes cuya enajenación en territorio nacional no dé lugar al pago del IVA o se les aplique la tasa del 0%.
 - IV. La de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o donatarias autorizadas.
 - V. Las de obras de arte para ser expuestas al público en general.
 - VI. Las de obras creadas por mexicanos o residentes en México en el extranjero, siempre que sean éstos las que directamente las importen.
 - VII. Las de oro, con un contenido mínimo de 80% de este metal.
 - VIII. La de vehículos que se realicen al amparo de la fracción I del artículo 62 de la Ley Aduanera, con los requisitos y condiciones que se establezcan en la RMF.

- **Ejemplo de la fracción III**

“Librería de Diamante”, S.A. importa un lote de libros de cocina italiana. Esta importación no pagará el IVA porque dichos libros, al venderse en México, tampoco lo pagarán, conforme a la fracción III del artículo 9 de la LIVA.

Conclusión

Al estudiar los artículos 9, 15, 20 y 25 de la LIVA aprendimos que existen, dentro de la mencionada Ley, actos y actividades que no pagan el IVA y que, con el orden que hemos observado en ésta, se encuentran agrupados y presentados en los cuatro grandes grupos que son objeto del impuesto: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes y servicios.



Considerando lo revisado en materia de actos o actividades que no pagan el IVA, al aplicar la LIVA debemos observar el orden siguiente:

- 1º Ubicaremos el supuesto en las actividades que son objeto de la LIVA: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios, en los artículos 8, 14, 19 y 25 de la propia Ley.
- 2º Si el supuesto es objeto de la LIVA, buscaremos si no se encuentra señalado dentro de los actos o actividades exentos en los artículos 9, 15, 20 ó 25 de la LIVA.
- 3º Sólo si no encontramos el supuesto en los artículos señalados en el punto anterior, buscaremos la tasa que le corresponde en los artículos 2º.A, 2º. y 1º. de la LIVA, en ese orden.

Bibliografía del tema 7

1. Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, México, Gasca Sicco, 2005.
2. Criterios del SAT vigentes.
3. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.
4. Ley del impuesto al Valor Agregado vigente y su Reglamento vigentes en 2008.
5. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje

- A.7.1.** El estudiante deberá investigar y explicar qué debe entenderse por “cabotaje”, para comprender a cabalidad la fracción VI del artículo 15 de la LIVA y comentarla con tu asesor.



A.7.2. El estudiante deberá revisar la fracción I del artículo 62 de la Ley Aduanera, para entender a cabalidad la fracción VIII del artículo 25 de la LIVA y comentarla con tu asesor.

A.7.3. El estudiante deberá investigar en la legislación aduanera cuáles son las características de: “el equipaje” y “el menaje de casa”, para entender a cabalidad la fracción II del artículo 25 de la LIVA y comentarla con tu asesor.

Cuestionario de evaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Qué es cabotaje?
2. Señala cinco tipos de enajenaciones que no pagan el IVA.
3. Señala cinco tipos de prestaciones de servicios por las que no se paga el IVA.
4. Señala tres tipos de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes por los que no se paga el IVA.
5. Señala cinco tipos de importaciones que no pagan el IVA.
6. ¿Son objeto de la LIVA los actos o actividades señalados en los artículos 9, 15, 20, y 25 de la LIVA?
7. ¿Cuál es el orden a seguir para aplicar correctamente la tasa de IVA que le corresponde a un acto o actividad gravado por la LIVA?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1. La importación de frijol negro se considera como una importación exenta por la LIVA.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

2. Carlos Téllez es mexicano y creó una escultura en París. La Universidad Autónoma Metropolitana importa la escultura para exponerla en sus instalaciones. La importación está exenta de IVA.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



3. Están exentos de IVA los intereses derivados del uso de tarjeta de crédito.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. Está exento de IVA el arrendamiento de un inmueble para casa habitación otorgado a una sociedad anónima.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

5. Está exento de IVA el arrendamiento de un terreno.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

6. Está exento de IVA un Diplomado en Impuestos impartido por una universidad privada.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

7. Está exenta de IVA la importación de una marca comercial.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

8. Están exentas de IVA las cuotas que cobra la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A.C. a sus asociados.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

9. Está exento de IVA el espectáculo que ofrece el Circo Atayde Hermanos en la Ciudad de México.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

10. Está exenta la enajenación de pan blanco.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



TEMA 8. ACREDITAMIENTO DEL IVA

Objetivo Particular

Conocer el procedimiento establecido en la LIVA para realizar el acreditamiento del IVA, trasladado al contribuyente o al que lo pagó con motivo de la importación de bienes o servicios.

Temario analítico

8.1. Acreditamiento

- 8.1.1. Derecho a acreditar
- 8.1.2. Concepto de acreditamiento
- 8.1.3. IVA acreditable
- 8.1.4. Acreditamiento en períodos preoperativos

8.2. Requisitos para el acreditamiento

- 8.2.1. Requisitos generales
- 8.2.2. Requisitos cuando se realizan actividades gravadas y exentas
- 8.2.3. Acreditamiento proporcional
- 8.2.4. Procedimiento para acreditamiento proporcional
- 8.2.5. IVA acreditable de inversiones

Introducción

Los contribuyentes del IVA tienen derecho a acreditar el IVA que le trasladen en los bienes y servicios que adquirieren, al pagar el uso o goce temporal de bienes y el que pagó al importar bienes o servicios que se hayan empleado en la realización de actividades gravadas por este impuesto.

Cuando los contribuyentes del IVA realizan únicamente actos o actividades gravados por la LIVA, acreditar el impuesto que les trasladen o el que pagaron por



la importación de bienes y servicios no ofrece dificultad alguna: se trata de restar del impuesto causado, la cantidad que tienen derecho a acreditar. En el caso de que el contribuyente realice actos o actividades mixtas (gravadas y exentas) el acreditamiento requiere de un complicado procedimiento que la LIVA regula a través de los artículos 5º, 5º A, 5º B y 5º C.

Además de atender el procedimiento antes señalado, los contribuyentes del IVA deberán cumplimentar los requisitos que, para ejercer el derecho al acreditamiento, señala la LIVA.

Por las razones antes expuestas, el estudiante deberá poner especial atención a este tema, el cual se trató de hacer lo menos complicado posible a través de estos apuntes.

8.1. Acreditamiento

8.1.1. Derecho al acreditamiento

El derecho al acreditamiento lo encontramos en el penúltimo párrafo del artículo 1º de la LIVA, el cual señala que los contribuyentes pagarán:

“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”.

El último párrafo del artículo 4º de la LIVA establece que:

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 escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.



De la lectura de este párrafo podemos concluir que la regla general es que el derecho al acreditamiento es personal y que sólo permite dos excepciones:

1. Puede transmitirse por causa de muerte (herencias o legados) y
2. en el caso de fusión de sociedades.

8.1.2. Concepto de acreditamiento

Para que no exista duda en esta dirección, el primer párrafo del artículo 4º de la LIVA define lo que debe entenderse por acreditamiento del IVA:

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.

8.1.3. IVA acreditable

El segundo párrafo del artículo 4º de la LIVA define lo que debe entenderse por impuesto acreditable:

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 IVA acreditable es, entonces, el que fue trasladado al contribuyente en los bienes y servicios que adquirió, inclusive al pagar el uso o goce temporal de bienes y el que pagó al importar bienes o servicios que se hayan empleado en la realización de actividades gravadas por este impuesto.

Por lo tanto, el IVA a pagar será la diferencia entre el IVA a cargo y el IVA acreditable. Veamos el siguiente ejemplo:



IVA a cargo	250,000
(-) IVA acreditable	120,000
(=) IVA a pagar	130,000

Cuando el contribuyente no tenga IVA a cargo, no podrá acreditar el IVA que le trasladaron o el que pagó con motivo de la importación de bienes, y estas erogaciones se convertirán en parte de sus costos y gastos. Por ejemplo: una persona dedicada exclusivamente a la venta de libros no tiene IVA a cargo porque la actividad que realiza no es gravada por la LIVA; al no tener IVA a cargo, no puede restar el IVA que le trasladan de la factura de la compra de una computadora y el impuesto trasladado se convierte en parte del costo del equipo adquirido.

8.1.4. Acreditamiento en periodos preoperativos

El segundo párrafo de la fracción I del artículo 5º de la LIVA señala lo siguiente:

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Como todas las estimaciones, la estimación del IVA acreditable en periodos preoperativos resulta muy riesgoso; además, no es posible acreditar IVA si no se tiene impuesto a cargo, lo cual será lo más seguro si aún no se realizan actividades por las que se deba pagar el impuesto.

8.2. Requisitos para el acreditamiento

8.2.1. Requisitos generales



Los requisitos generales para el acreditamiento del IVA los encontramos en las fracciones I a IV del artículo 5º de la LIVA y son los siguientes:

- I. Que corresponda a bienes, servicios o inversiones estrictamente indispensables para la realización de actividades, distintas de la importación, por las que se deba pagar el IVA. Reitero que, si únicamente se realizan actividades exentas, no procede el acreditamiento y el IVA trasladado y el que se paga con motivo de la importación de bienes será parte de los costos y gastos.

Se considera estrictamente indispensables las erogaciones deducibles para efectos del ISR.

Si se trata de erogaciones parcialmente deducibles, el IVA será acreditable en la misma proporción.

- II. Que el IVA haya sido trasladado expresamente y por separado al contribuyente.
- 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, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. 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.



8.2.2. Requisitos cuando se realizan actividades gravadas y exentas

El IVA trasladado o pagado por importaciones, correspondiente a erogaciones deducibles por la adquisición de bienes (**excepto inversiones**) o de servicios y al uso o goce temporal de bienes, será acreditable:

Cuando se utilicen para realizar actividades		
<ul style="list-style-type: none">Exclusivamente gravadas		El IVA será acreditable en su totalidad, de conformidad con el inciso a) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA.
<ul style="list-style-type: none">Exclusivamente exentas		El IVA no será acreditable, de conformidad con el inciso b) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA.
<ul style="list-style-type: none">Gravadas y exentas		El IVA será acreditable proporcionalmente a las actividades gravadas, de conformidad con el inciso c) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA.

8.2.3. Acreditamiento proporcional

La LIVA dedica el inciso c) de la fracción V del artículo 5º, el artículo 5º B y el 5º C para señalar el procedimiento a seguir para el acreditamiento proporcional del IVA cuando el contribuyente realiza actividades gravadas y exentas. En términos generales, el procedimiento consiste en acreditar el IVA mediante una proporción que se obtiene al dividir el valor de las actividades gravadas entre el valor del total de las actividades.

Regla general para determinar el factor de acreditamiento proporcional

De la interpretación del inciso c) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA deducimos la siguiente fórmula para el mencionado acreditamiento proporcional:



**Valor de las actividades por las que se deba pagar el IVA
realizadas en el mes de que se trate**

Valor total de las actividades realizadas en el mes de que se trate

Opción para determinar el factor de acreditamiento proporcional

El primer párrafo del artículo 5º B ofrece a los contribuyentes la opción de aplicar la proporción de acreditamiento correspondiente al ejercicio inmediato anterior, en cuyo caso la opción deberá ejercerse por un período de 60 meses contados a partir del primer mes en que se aplique y respecto de todas las erogaciones, tal como lo dispone el tercer párrafo del artículo en comento.

De la interpretación del inciso del primer párrafo del artículo 5º B de la LIVA deducimos la siguiente fórmula para la opción mencionada en el párrafo anterior.:

**Valor de las actividades por las que se deba pagar el IVA correspondiente al
año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el
impuesto acreditable**

**Valor total de las actividades correspondiente al año de calendario inmediato
anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable**

Factor de acreditamiento en contribuyentes que inicien actividades

El segundo párrafo del artículo 5º B de la LIVA señala que durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el impuesto que establece esta Ley y en el siguiente, la proporción aplicable



en cada uno de los meses de dichos años se calculará considerando los valores mencionados en el párrafo anterior, correspondientes al período comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable. Supongamos que el contribuyente inicia actividades en marzo de un ejercicio y debe calcular el pago mensual de IVA de julio del siguiente ejercicio; la interpretación del párrafo en comentario nos conduciría a la siguiente fórmula:

Valor de las actividades por las que se deba pagar el IVA, realizadas desde el mes de marzo del ejercicio anterior y hasta el mes de octubre del ejercicio en que se calcula el IVA acreditable
Valor total de las actividades realizadas desde el mes de marzo del ejercicio anterior y hasta el mes de octubre

Opción no aplicable a las inversiones

El último párrafo señala que la opción no aplica tratándose de inversiones que se utilicen indistintamente en la realización de actividades gravadas y exentas por la LIVA.

Valores que se excluyen

Para determinar los valores deberá excluirse el valor de las actividades señaladas en el artículo 5º C. de la LIVA y que son los siguientes:

- I. Importaciones de bienes o servicios, incluyendo las temporales.
- II. Enajenaciones de activos fijos y gastos y cargos diferidos.
- III. Dividendos distribuidos.
- IV. Enajenaciones de acciones y otros títulos de crédito, excepto sistema financiero.



- V. Enajenación de monedas, excepto sistema financiero.
- VI. Intereses percibidos y ganancia cambiaria, excepto sistema financiero.
- VII. Enajenaciones a través de arrendamiento financiero.
- VIII. Enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación realizadas por contribuyentes que no puedan conservar la propiedad de esos bienes por disposición legal (sistema financiero, por ejemplo).
- IX. Los que deriven de operaciones financieras derivadas, excepto sistema financiero.
- X. La enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

- **Ejemplo para la determinación de la proporción de acreditamiento**

Actividades gravadas		Actividades exentas	
Ventas netas de equipo de oficina	2'800,000	Venta de libros	4'000,000
Renta de equipo de cómputo	200,000	Dividendos distribuidos en efectivo (*)	2'500,000
Cobro de intereses a clientes (*)	20,000	Intereses percibidos de bancos (*)	18,000
Venta de activo fijo (*)	100,000	Conversión de dólares a pesos (*)	300,000
Importación de equipo de oficina (*)	400,000	Venta de terreno (*)	1'000,000
Total de actividades gravadas	3'520,000	Total de actividades exentas	7'818,000
Valor de las actividades gravadas	3'000,000	Valor de las actividades exentas	4'000,000



Valor total de las actividades 7'000,000	
Proporción de acreditamiento	$\frac{3'000,000}{7'000,000} = 0.4285$

(*) No se consideran estos valores para determinar los valores

8.2.4. Procedimiento para el acreditamiento proporcional

Recordemos que el IVA trasladado o el pagado con motivo de la importación será acreditable en su totalidad si lo identificamos con actividades gravadas; que no será acreditable si se identifica con actividades exentas y que será proporcionalmente acreditable si se identifica indistintamente con actividades gravadas y exentas. Utilizando la proporción antes obtenida, veremos un ejemplo para mostrar el procedimiento señalado en los incisos a), b) y c) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA.

IVA identificado con actividades	IVA trasladado o pagado en la importación	Acreditable 100%	No acreditable	Acreditable en proporción
Gravadas	50,000	50,000		
Exentas	7,000		7,000	
Gravadas y exentas	14,000		8,001	5,999
Totales	71,000	50,000	15,001	5,999



Total de IVA acreditable	55,999
Total de IVA no acreditable	15,001

8.2.5. IVA acreditable de inversiones

La LIVA contiene reglas particulares para el acreditamiento del IVA trasladado o pagado con motivo de la adquisición de inversiones a que se refiere la LISR en el inciso d) de la fracción V del artículo 5º y el artículo 5º A. A continuación, un resumen de dichas reglas.

<ul style="list-style-type: none">• Inciso d) de la fracción V del artículo 5º de la LIVA. El IVA de las inversiones que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades gravadas y exentas. Para tales efectos el IVA será acreditable en la forma siguiente:	
1.	Acreeitable en su totalidad si las inversiones se destinan en forma exclusiva para realizar actividades gravadas.
2.	No será acreditable si las inversiones se destinan en forma exclusiva para realizar actividades exentas.
3.	<ul style="list-style-type: none">• Será acreditable proporcionalmente al valor de las actividades gravadas en el mes respecto del total de actividades en el mismo período.• El acreditamiento proporcional se aplicará a cada una de las inversiones.• A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.



4.	<ul style="list-style-type: none">• Cuando las inversiones del punto 1 y 2 dejen de utilizarse en forma exclusiva a las actividades correspondientes, se aplicará el ajuste a que se refiere el artículo 5º.A de la LIVA.• Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.
----	---

El procedimiento para el ajuste establecido en el artículo 5º de la LIVA puede resumirse de la siguiente manera:

<ul style="list-style-type: none">• El ajuste procederá cuando se modifique en más de un 3% la proporción en la que se acreditó el IVA que fue trasladado o pagado con motivo de la adquisición de inversiones y el procedimiento es el siguiente:	
I.	Quando disminuya la proporción, procede lo siguiente:
a)	IVA trasladado o pagado en la importación (x) % de deducción de la inversión establecido en la LISR.
b)	Monto del inciso a) entre 12.
c)	Monto del inciso b) (x) proporción de acreditamiento del mes en que se llevó a cabo el acreditamiento del IVA de la inversión.
d)	Monto del inciso b) (x) proporción de acreditamiento del mes en que se realice el ajuste.
e)	Cantidad obtenida en el inciso c) – cantidad obtenida en el inciso d) = cantidad que deberá reintegrarse actualizada desde el mes en que se acreditó el IVA de la inversión y hasta el mes de que se trate.



• Ejemplo

	Marzo	Julio
IVA acreditable de la adquisición de una máquina	120,000	120,000
(x) % de deducción para la máquina (inciso a)	10%	10%
(=) Deducción anual de la máquina	12,000	12,000
(/) Monto del inciso a) entre 12 (inciso b)	1,000	1,000
(x) Proporción del mes en que se acreditó	0.8000	
(x) Proporción del mes en que se realiza el ajuste (*)		0.7000
(=) Monto del inciso c)	800	
(=) Monto del inciso d)		700
(-) Monto del inciso d)	700	
(=) Cantidad que tendrá que reintegrarse	100	
(x) Factor de actualización de marzo a julio (estimado)	1.0059	
(=) Cantidad que tendrá que reintegrarse actualizada	101	

(*) Disminuyó la proporción en más de un 3%



I.	Cuando aumente la proporción, procede lo siguiente:	
	a)	IVA trasladado o pagado en la importación (x) % de deducción de la inversión establecido en la LISR.
	b)	Monto del inciso a) entre 12.
	c)	Monto del inciso b) (x) proporción de acreditamiento del mes en que se llevó a cabo el acreditamiento del IVA de la inversión.
	d)	Monto del inciso b) (x) proporción de acreditamiento del mes en que se realice el ajuste.
	e)	Cantidad obtenida en el inciso d) – cantidad obtenida en el inciso c) = cantidad que deberá reintegrarse actualizada desde el mes en que se acreditó el IVA de la inversión y hasta el mes de que se trate.



- **Ejemplo**

	Junio	Octubre
IVA acreditable de la adquisición de un automóvil	15,000.50	15,000.50
(x) % de deducción para el automóvil (inciso a)	25%	25%
(=) Deducción anual de la máquina	3,750	3,750
(/) Monto del inciso a) entre 12 (inciso b)	312.50	312.50
(x) Proporción del mes en que se acreditó	0.5000	
(x) Proporción del mes en que se realiza el ajuste (*)		0.6000
(=) Monto del inciso c)	156.25	
(=) Monto del inciso d)		187.50
(-) Monto del inciso c)		156.25
(=) Cantidad que podrá acreditarse		31.25
(x) Factor de actualización de marzo a julio (estimado)		1.0100
(=) Cantidad que tendrá que reintegrarse actualizada		31.56
(*) Disminuyó la proporción en más de un 3%		

Conclusión

Si el contribuyente únicamente realiza actividades gravadas por la LIVA, todo el IVA que le trasladen o el que pague con motivo de la importación de bienes será acreditable en su totalidad, cumplimentando los requisitos que la LIVA señala para



su acreditamiento. Cuando el contribuyente únicamente realiza actividades exentas, no tendrá derecho a acreditamiento alguno y todo el IVA que hubiese trasladado y el que hubiese pagado con motivo de importaciones se convierte en costos y gastos.

El tema del acreditamiento cobra su mayor importancia cuando el contribuyente realiza actividades gravadas y exentas, puesto que deberá identificar el IVA que le trasladan o el que paga con motivo de las importaciones con las actividades gravadas, con las exentas y con las que indistintamente se relacionan con ambas. El IVA identificado con actividades gravadas será acreditable en su totalidad; el identificado con actividades exentas no será acreditable; el IVA identificado indistintamente con actividades gravadas y exentas será acreditable en la proporción que guarde en las actividades gravadas respecto al valor de todas las actividades, con las reglas y procedimientos establecidos en la LIVA.

Bibliografía del tema 8

1. Criterios del SAT vigentes.
2. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
3. Ley del impuesto al Valor Agregado y su Reglamento vigentes.
4. Resolución Miscelánea Fiscal vigente, 2008.

Actividades de aprendizaje

A.8.1 En el **anexo 2** de estos apuntes encontrarás un ejercicio completo sobre el acreditamiento del IVA, cuando el contribuyente realiza actividades mixtas, es decir, gravadas y exentas. Es muy importante que revises este ejercicio con tu tutor en las sesiones de asesoría, con el objetivo de reforzar el tema 8.



A. 8.2 Con base en el **anexo 2** de estos apuntes, realiza varios ejercicios sobre el acreditamiento del IVA, considerando diversos supuestos de operaciones gravadas y no gravadas por la LIVA.

A.8.3 Elabora un cuadro sinóptico sobre los requisitos señalados en la LIVA para que el contribuyente pueda realizar el acreditamiento del IVA.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿En qué consiste el acreditamiento para efectos del pago del IVA?
2. ¿Qué se entiende por impuesto acreditable para efectos de la LIVA?
3. ¿Procede la transmisión del derecho al acreditamiento del IVA en el caso de una sucesión *mortis causa*?
4. ¿Qué procede cuando una sociedad escidente que desaparece tenía IVA pendiente de acreditar?
5. Señala tres requisitos para el acreditamiento del IVA que tengan relación con requisitos de deducibilidad establecidos en la LISR.
6. ¿Cuál es el requisito para acreditar el IVA pagado en la importación de bienes a la tasa del 10%?
7. Señala cinco conceptos que no deberán incluirse al calcular la proporción en el acreditamiento del IVA.
8. ¿En qué consiste la opción que ofrece el artículo 5º.B de la LIVA?
9. ¿En qué casos aplica el ajuste de acreditamiento establecido el artículo 5º.A de la LIVA?
10. ¿Es acreditable el IVA pagado por la importación de servicios?



Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un requisito general para el acreditamiento del IVA?

- a) Que la erogación sea pagada con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario.
- b) Que se hayan enterado las retenciones del IVA que se pretende acreditar.
- c) Que las erogaciones sean estrictamente indispensables para la realización de las actividades.
- d) Que se calcule correctamente la proporción de acreditamiento cuando se realizan actividades gravadas y exentas.

2. Cuál de las siguientes opciones corresponde al IVA trasladado a un médico que exclusivamente presta servicios de medicina:

- a) Acreditable en su totalidad, sin requisito alguno.
- b) No es acreditable.
- c) Acreditable si las erogaciones son deducibles para efectos del ISR.
- d) Acreditable en forma proporcional.

3. Un contador que presta servicios de asesoría contable en región fronteriza vendió un activo fijo; ¿cuál de las siguientes opciones corresponde a dicho acto?

- a) No es un acto objeto del IVA.
- b) No se paga el IVA por dicho acto.
- c) Paga el IVA a la tasa del 15%.
- d) Le corresponde pagar la tasa del 10%.

Completa la oración

4. Es _____ el IVA que le trasladan a un contribuyente dedicado exclusivamente a la compra venta de arroz, maíz y frijol.

Indica si la oración es falsa o verdadera

5. En el caso de una fusión de sociedades, la sociedad fusionante podrá acreditar el IVA pendiente de acreditar de la fusionada.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



6. En el caso de inversiones deducidas al amparo del artículo 220 de la LISR, el IVA trasladado al contribuyente en la adquisición de dichas inversiones podrá acreditarse en su totalidad en el mes en que se realice el pago.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

7. Un contribuyente de la sección III del Capítulo II del título IV de la LISR puede acreditar el IVA que le trasladen.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

8. Los contribuyentes que realicen actos accidentales de comercio pueden acreditar el IVA que les trasladen o que paguen con motivo de la importación.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



TEMA 9. PAGOS MENSUALES

Objetivo Particular

Conocer el procedimiento establecido en la LIVA para realizar el pago de IVA.

Temario detallado

9.1 Cálculo y plazos del pago del IVA

9.1.1 Plazos para el pago del IVA

9.1.2 Cálculo del pago del IVA

9.2 Declaraciones de IVA

9.3 Devoluciones, descuentos y bonificaciones

Introducción

Una vez que hemos estudiado el IVA que se causa por las actividades gravadas por la LIVA y el procedimiento para el IVA que pueden acreditar los contribuyentes, nos dedicaremos en esta unidad a la determinación del IVA a cargo del contribuyente, quien es el que está obligado a declarar.

9.1 Cálculo y plazos del pago del IVA

El primer y tercer párrafos del artículo 5º D de la LIVA señala el procedimiento para el cálculo del IVA a pagar y los plazos en que dicho pago debe realizarse.

Los señalamientos al respecto son los siguientes:

Primer párrafo. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.



Tercer párrafo. 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.

9.1.1 Plazos para el pago del IVA

El primer párrafo del artículo 5º D de la LIVA establece, por regla general, que el impuesto se calculará por cada mes de calendario; esto significa que cada pago mensual es independiente de los otros pagos mensuales. Este mismo artículo contiene una salvedad que se refiere a los actos accidentales que den lugar al pago del IVA y cuyo estudio abordaremos en la unidad XII de estos apuntes.

9.1.2 Cálculo del pago de IVA

El tercer párrafo de la LIVA establece que el pago mensual se determina de la siguiente manera:

IVA causado en el mes de que se trate, excepto el de importaciones de bienes tangibles, ya que el impuesto que se cause se paga en la aduana.	
(-)	IVA retenido al contribuyente en el mes de que se trate
(=)	IVA a cargo del contribuyente en el mes de que se trate
(-)	IVA acreditable en el mes de que se trate
(=)	IVA a pagar en el mes de que se trate (o saldo a favor)



EJEMPLO DEL CÁLCULO DEL IVA A PAGAR			
IVA CAUSADO POR EL CONTRIBUYENTE			722,250.00
Actividad gravada	Valor de la actividad	IVA causado	
Ventas netas de papelería	3'000,000.00	450,000.00	
Ventas netas de equipo de oficina	1'500,000.00	225,000.00	
Renta de equipo de cómputo	300,000.00	45,000.00	
Cobro de intereses a clientes	15,000	2,250.00	
Importación de equipo de oficina (No se considera porque el pago se realiza en la aduana)	400,000.00	60,000.00	
(-) Iva retenido al contribuyente			0.00
(=) Iva a cargo del contribuyente			722,250.00
(-) Iva acreditable			450,000.00
(=) Iva a pagar por el contribuyente			272,250.00

La razón legal por la que no se consideran las importaciones de bienes tangibles en la determinación del pago mensual de IVA –además de que se pagaría dos veces el IVA– la encontramos en el último párrafo del artículo 5º D que a la letra dice:

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

El artículo 28 de la LIVA señala la forma en que se realizará el pago del impuesto si se trata de importación de bienes tangibles:



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.

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto que esta Ley establece, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

El impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar a acreditamiento en los términos y con los requisitos que establece esta Ley.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente quede hecho el pago que corresponde conforme a esta Ley.

9.2. Declaraciones de IVA

El segundo párrafo del artículo 5º D de la LIVA señala que:

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.

En este punto, debemos recordar que la forma de presentar dichas declaraciones se establece en el artículo 31 del CFF y en las reglas de RMF correspondientes.

9.3. Devoluciones, descuentos y bonificaciones

Es común que el contribuyente reciba la devolución de mercancías u otorgue descuentos o bonificaciones sobre las ventas, servicios u otorgamiento del uso o goce temporal, en mes posterior al cobro del precio o las contraprestaciones correspondientes. Como dicho cobro ya se efectuó, el impuesto se causó y se enteró. Al recibir las devoluciones u otorgar los descuentos o bonificaciones, el contribuyente tiene derecho a recuperar el IVA que restituye a sus clientes. El procedimiento para ejercer este derecho se encuentra señalado en el primer párrafo del artículo 7º de la LIVA:



El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de actividades gravadas por esta Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se restituyó.

Resumiendo podemos decir que el contribuyente:

- a) Deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda,
- b) el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto,
- c) siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se restituyó.

Veamos un ejemplo.

PAGO MENSUAL DEL MES DE MARZO	
Valor de los actos o actividades del período	1,000,000
(-) Valor de la devolución de mercancías	<u>50,000</u>
(=) Valor de los actos o actividades para el pago mensual	950,000
(x) Tasa (región fronteriza)	<u>10%</u>
(=) IVA causado en el período	95,000 =====

También es común que el contribuyente realice la devolución de mercancías o reciba descuentos o bonificaciones sobre las compras, servicios u otorgamiento del uso o goce temporal, en mes posterior al pago del precio o las





contraprestaciones correspondientes. Como dicho pago ya se efectuó, el impuesto que le trasladaron se acreditó. Al hacer las devoluciones o recibir los descuentos o bonificaciones, el contribuyente debe restar del IVA acreditable del mes el impuesto que le restituyan sus proveedores. El procedimiento para ejercer este derecho se encuentra señalado en el segundo párrafo del artículo 7º de la LIVA:

El contribuyente que devuelva los bienes que le hubieran sido enajenados, reciba descuentos o bonificaciones, así como los anticipos o depósitos que hubiera entregado, disminuirá el impuesto restituido del monto del impuesto acreditable en el mes en que se dé cualquiera de los supuestos mencionados; cuando el monto del impuesto acreditable resulte inferior al monto del impuesto que se restituya, el contribuyente pagará la diferencia entre dichos montos al presentar la declaración de pago que corresponda al mes en que reciba el descuento o la bonificación, efectúe la devolución de bienes o reciba los anticipos o depósitos que hubiera entregado.

Veamos los siguientes ejemplos.

CASO "A"		CASO "B"	
IVA ACREDITABLE	40,000.00	IVA ACREDITABLE	20,000.00
(-) IVA restituido por devolución de mercancía	5,000.00	(-) IVA restituido por devolución de mercancía	28,000.00
(=) IVA ACREDITABLE	35,000.00	(=) DIFERENCIA A PAGAR	8,000.00

En el Caso "A", el contribuyente disminuirá del IVA a cargo, la cantidad de \$ 35,000.00 por concepto de IVA acreditable; en el caso "B", aumentará el IVA a cargo con la cantidad de \$ 8,000.00. Veamos el ejemplo siguiente:

CASO "A"		CASO "B"	
IVA A CARGO	120,000.00	IVA A CARGO	50,000.00



(-) IVA ACREDITABLE	35,000.00	(+) DIFERENCIA A PAGAR	8,000.00
(=) IVA A PAGAR	85,000.00	(=) IVA A PAGAR	58,000.00

Conclusión

El cálculo y pago de IVA que debe realizar el contribuyente se encuentran regulados en los artículos 5º D y 7º de la LIVA.

En términos generales, el IVA a pagar por el contribuyente será la diferencia entre el IVA a su cargo (IVA causado – IVA que le hubieren retenido) menos el IVA que tenga derecho a acreditar.

El pago se efectuará mediante declaración que se presentará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, salvo en el caso de actos accidentales.

Cuando se reciban o se hagan devoluciones o se otorguen o reciban descuentos o bonificaciones, los ajustes correspondientes al IVA causado o al IVA acreditable se realizarán en las declaraciones del mes en que se sucedan dichos eventos.

Bibliografía del tema 9

1. Criterios del SAT vigentes.
2. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007, 400 pp.
3. Ley de Títulos y Operaciones de Crédito (LTOC) vigente.
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento vigentes en 2008.
5. Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC) vigente.
6. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.



Actividades de aprendizaje

- A.9.1.** Revisa junto con tu asesor el **anexo 2** de estos apuntes, en el cual encontrarás un ejercicio completo sobre el cálculo del IVA a pagar.
- A.9.2.** Estudia el artículo 31 del CFF, así como las reglas de la RMF vigente relacionadas con dicho artículo.
- A.9.3.** Explica en un cuadro comparativo los conceptos de *Devoluciones, descuentos y bonificaciones*.

Cuestionario de evaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Cómo se determina el IVA a cargo del contribuyente?
2. ¿Cuál es la regla general para determinar el IVA a pagar?
3. ¿Cuál es el procedimiento para que una sociedad anónima presente su declaración de pago de IVA?
4. ¿Cuál es el efecto del descuento que nos otorga un proveedor, en materia de IVA?
5. ¿Cuál es el efecto de la devolución que recibimos de un cliente, en materia de IVA?

Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. Si el Sr. Gilberto Cañedo cobra \$ 100,000 por ventas del mes de marzo y otorga un descuento sobre una venta del mes de enero por \$ 1,000.00, el efecto en materia de IVA sería:



- a) Disminuir el IVA causado en el mes de marzo con el IVA correspondiente al descuento otorgado.
- b) Disminuir de los \$ 100,000 por ventas del mes de marzo, el importe del descuento otorgado.
- c) Presentar una declaración complementaria del mes de enero, puesto que el descuento corresponde a las ventas de ese mes.

2. En el mes de julio la Sra. Carmen Rubio tiene IVA causado por \$ 20,000; no tiene IVA acreditable; le retuvieron IVA por \$ 10,000; restituyó \$ 7,000 de IVA correspondiente a servicios que cobró en el mes de febrero. Bajo estos supuestos el IVA que debe pagar la Sra. Rubio correspondiente al mes de julio es por:

- a) \$ 23,000.
- b) \$ 17,000.
- c) \$ 3,000.

3. Si el IVA restituido al contribuyente es mayor que el IVA acreditable del mes, dicho contribuyente deberá:

- a) Pagar la diferencia en el pago mensual.
- b) Aumentar el IVA causado con el importe restituido.
- c) Disminuir el IVA acreditable con el importe del IVA restituido.

Indica si la oración es falsa o verdadera

4. El pago mensual incluye el IVA correspondiente a la importación de servicios.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

5. El pago mensual incluye el IVA correspondiente a la importación del otorgamiento del uso o goce temporal de maquinaria.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



TEMA 10. SALDOS A FAVOR DE IVA

Objetivo Particular

Conocer las reglas de la LIVA, relativas al tratamiento de los saldos a favor del impuesto.

Temario detallado

10.1 Saldos a favor de IVA

10.2 Acreditamiento de saldos a favor de IVA

10.3 Devolución de saldos a favor de IVA

10.4 Destino de la devolución de los saldos a favor de IVA para algunos contribuyentes

10.5 Compensación de saldos a favor de IVA

Introducción

En el cálculo del pago del IVA puede resultar un impuesto a cargo o un saldo a favor. Habrá impuesto a pagar cuando el monto del IVA causado sea superior al IVA acreditable; en caso contrario, estaremos ante la presencia de un saldo a favor. El objetivo de este tema es conocer el tratamiento fiscal de las cantidades que resulten como saldos a favor de IVA para los contribuyentes.

10.1. Saldos a favor de IVA

Los saldos a favor de IVA son el resultado de la diferencia entre el importe del IVA a cargo y el del IVA acreditable, cuando éste es mayor. Veamos el siguiente ejemplo:



IVA A PAGAR		SALDO A FAVOR DE IVA	
IVA A CARGO	150,000	IVA A CARGO	75,000
(-) IVA ACREDITABLE	95,000	(-) IVA ACREDITABLE	125,000
(=) IVA A PAGAR	85,000	(=) SALDO A FAVOR DE IVA	50,000

Ante la existencia de un saldo a favor de IVA, ya sea proveniente de declaración normal o complementaria, el artículo 6º de la LIVA dispone lo siguiente:

Quando 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.

Tratándose de los contribuyentes que proporcionen los servicios a que se refiere el inciso h) de la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, cuando en su declaración mensual resulte saldo a favor, dicho saldo se pagará al contribuyente, el cual deberá destinarlo para invertirse en infraestructura hidráulica o al pago de los derechos establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos. El contribuyente, mediante aviso, demostrará ante el Servicio de Administración Tributaria la inversión realizada, o en su caso, el pago de los derechos realizado.



10.2 Acreditamiento de saldos a favor de IVA

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el primer párrafo ofrece al contribuyente la posibilidad de acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo. Veamos el siguiente ejemplo.

	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN
IVA causado	2,000	1,800	3,000	2,400	1,600	2,700
(-) IVA retenido	250	300	500	1,000	600	1,300
(=) IVA a cargo	1,750	1,500	2,500	1,400	1,000	1,400
(-) IVA acreditable	2,500	1,200	1,900	1,800	780	850
(=) IVA a pagar		300	600	0	220	550
(=) Saldo a favor de IVA	(1) 750			(2) 400		
(-) Acreditamiento del saldo a favor de IVA		(1) 300	(1) 450		(2) 220	(2) 180
(=) IVA a enterar		0	150		0	370

10.3 Devolución de saldos a favor de IVA

Otra de las posibilidades que señala el primer párrafo del artículo 6o de la LIVA es solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del saldo a favor. Veamos el ejemplo del punto **10.2.**, en la modalidad de solicitar la devolución del saldo a favor.

	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN
IVA causado	2,000	1,800	3,000	2,400	1,600	2,700



(-) IVA retenido	250	300	500	1,000	600	1,300
(=) IVA a cargo	1,750	1,500	2,500	1,400	1,000	1,400
(-) IVA acreditable	2,500	1,200	1,900	1,800	780	850
(=) IVA a pagar		300	600		220	550
(=) Saldo a favor de IVA	(1) 750			(2) 400		
Solicitud de devolución de saldo a favor de IVA. Los saldos que sean devueltos no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.		(1) 750			(2) 400	

La regla 2.2.3 de la RMF 2007 señala el procedimiento para que el contribuyente solicite la devolución de saldos a favor de IVA. En términos generales, dicho procedimiento es el siguiente:

- a) Se utilizará la forma oficial 32, acompañada de su anexo 1 ó 1-A, según corresponda, así como la documentación requerida en dicha forma.
- b) Información en medios magnéticos de por lo menos el 80% de sus operaciones. Para facilitar la captura de esta información se pueden obtener programas electrónicos.
- c) Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros podrán presentar la solicitud de devolución de saldos a favor de IVA acompañada por declaratoria de contador público registrado (CPR), quedando relevados de presentar la información a que se refiere el inciso b), siempre que en dicha declaratoria el CPR manifieste bajo protesta de decir verdad, haberse cerciorado de las operaciones de las que deriva el IVA causado y acreditable.



d) La solicitud de devolución se presenta en los módulos de atención fiscal que le corresponda al contribuyente.

10.4 Destino de la devolución de los saldos a favor de IVA para algunos contribuyentes

Cuando se trata de los contribuyentes que proporcionen servicios de suministro de agua para uso doméstico, las cantidades que se paguen al contribuyente por concepto de saldos a favor de IVA deberán invertirlas en infraestructura hidráulica o al pago de los derechos establecidos en los artículos 222 ⁴ y 276 ⁵ de la Ley Federal de Derechos. El contribuyente, mediante aviso⁶, demostrará ante el Servicio de Administración Tributaria la inversión realizada, o en su caso, el pago realizado de los derechos.

10.5 Compensación de saldos a favor de IVA

A partir de julio de 2004, los saldos a favor de IVA son susceptibles de compensarse contra otros impuestos federales, en los términos del artículo 23 del CFF. Utilicemos los datos del ejemplo inmediato anterior para el caso que nos ocupa.

⁴ Están obligadas al pago del derecho sobre agua, las personas físicas y las morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el Gobierno Federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción de conformidad a la división territorial contenida en el artículo 231 de esta Ley.

⁵ Están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos, en términos de lo dispuesto en esta Ley.

⁶ Forma oficial 75 "Aviso del destino de los saldos a favor del IVA". Regla 5.1.4. de la RMF 2007.



	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN
IVA causado	2,000	1,800	3,000	2,400	1,600	2,700
(-) IVA retenido	250	300	500	1,000	600	1,300
(=) IVA a cargo	1,750	1,500	2,500	1,400	1,000	1,400
(-) IVA acreditable	2,500	1,200	1,900	1,800	780	850
(=) IVA a pagar		300	600		220	550
(=) Saldo a favor de IVA	(1) 750			(2) 400		
Compensación contra ISR a pagar. Los saldos que sean compensados no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.		(1) 750			(2) 400	

La regla 2.2.5 de la RMF 2007 señala el procedimiento para que los contribuyentes puedan efectuar la compensación de saldos a favor de IVA, mediante la forma oficial 41 y adicionalmente la información a que se refiere el inciso **b)** del punto **10.3**.

Los remanentes de compensación de saldos a favor podrán solicitarse en devolución, siempre que sea sobre el total de dichos remanentes. Continuando con el ejemplo anterior, la solicitud de devolución de remanentes de compensación procedería como sigue:

	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN
IVA causado	2,000	1,800	3,000	2,400	1,600	2,700



(-) IVA retenido	250	300	500	1,000	600	1,300
(=) IVA a cargo	1,750	1,500	2,500	1,400	1,000	1,400
(-) IVA acreditable	2,500	1,200	1,900	1,800	780	850
(=) IVA a pagar		300	600		220	550
(=) Saldo a favor de IVA	(1) 750			(2) 400		
Compensación contra ISR a pagar, con su correspondiente actualización. Los saldos que sean compensados no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.		(1) 425			(2) 270	
Solicitud del remanente total del saldo a favor de IVA		(1) 325			(2) 130	

No se podrán compensar saldos a favor de IVA contra saldos a cargo del mismo impuesto. No obstante lo anterior, podrán compensarse saldos a favor de IVA contra saldos a cargo de este mismo impuesto, cuando dicho saldo a favor se origine con posterioridad al saldo a cargo; esto de conformidad con el artículo 9o del CFF.⁷

⁷ No se causarán recargos de conformidad con el artículo 21 del Código, cuando el contribuyente al pagar contribuciones en forma extemporánea compense un saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate.

Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiera originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.



Bibliografía del tema 10

1. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigentes en 2008.
2. Criterios del SAT vigentes en 2008.
3. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
4. Ley del impuesto al Valor Agregado y su Reglamento vigentes en 2008.
5. PÉREZ CHÁVEZ, Manuel, *Manual de Casos Prácticos IVA*, México, Tax Editores, 2007.
6. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje

- A.10.1.** Elabora un ejemplo que dé como resultado un saldo a favor de IVA y revísalo con tu asesor.
- A.10.2.** Elabora un ejemplo para ejemplificar el acreditamiento de saldos a favor de IVA y revísalo con tu asesor.
- A.10.3.** Repasa el artículo 22 de CFF, así como las reglas de la RMF correspondientes y relaciónalos con la devolución de saldos a favor de IVA.
- A.10.4.** Lee la regla 5.1.4 de la RMF con el fin de conocer la forma en que demostrará el contribuyente ante el SAT que las cantidades que le fueron devueltas por concepto de saldos a favor de IVA fueron reinvertidas en infraestructura hidráulica o el pago de derechos.
- A.10.5.** Repasa el artículo 23 del CFF, así como las reglas de la RMF correspondientes y relaciónalos con la compensación de saldos a favor de IVA.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. Señala el origen de los saldos a favor de IVA.



2. ¿Qué opciones tiene el contribuyente para recuperar saldos a favor de IVA?
3. ¿Cuál es la diferencia entre acreditar y compensar un saldo a favor de IVA?
4. ¿Un saldo a favor de IVA puede compensarse contra un saldo a cargo de IVA del mismo contribuyente? (Justifica tu respuesta)
5. ¿Un saldo a favor de IVA puede compensarse contra el ISR retenido a los trabajadores del mismo contribuyente? (Justifica tu respuesta)

Examen de autoevaluación

Completa las oraciones siguientes

1. En el caso de devolución de pago de lo indebido de IVA, la autoridad fiscal pagará dicha devolución a _____
2. La autoridad debe efectuar la devolución de un saldo a favor de IVA de un contribuyente que se dictamina para efectos fiscales en un plazo que no excederá de _____

Indica si la oración es falsa o verdadera

3. La devolución de un saldo a favor de IVA implica resolución favorable al contribuyente.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. Cuando el contribuyente opta por compensar un saldo a favor de IVA contra otra contribución federal está obligado a efectuar la compensación hasta agotar el saldo a favor.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

5. De hecho, la autoridad sólo devuelve saldos a favor de IVA a petición de los contribuyentes interesados.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



TEMA 11. OBLIGACIONES EN MATERIA DE IVA

Objetivo particular

Conocer las obligaciones formales en materia de IVA, contenidas en la Ley correspondiente.

Temario detallado

11.1. Obligaciones formales de los contribuyentes del IVA

11.2 Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería y pesca comercial

11.3 Copropiedad y sociedad conyugal

11.4 Sucesiones

11.5 Servicios personales independientes prestados a través de asociaciones o sociedades civiles

Introducción

Este tema lo dedicaremos a conocer las obligaciones formales de los contribuyentes del IVA, así como algunos señalamientos específicos del artículo 32 de la LIVA para determinados contribuyentes, en relación al cumplimiento de las mencionadas obligaciones.

11.1 Obligaciones formales de los contribuyentes del IVA

Ocho fracciones del artículo 32 de la LIVA son destinadas a señalar las obligaciones formales de los contribuyentes del IVA. Sabemos que la obligación sustantiva de estos contribuyentes es la del pago del impuesto; sin embargo, en el artículo mencionado se señalan las siguientes obligaciones que, no por ser de forma, podrían ser motivo de incumplimiento. A continuación presento un cuadro en el que muestro las multicitadas obligaciones.



ARTÍCULO 32 DE LA LIVA	
I	Llevar contabilidad y separar las operaciones a las distintas tasas de IVA, tanto para el IVA causado como para el IVA acreditable.
II	Los comisionistas deben realizar la separación, en su contabilidad, de las operaciones que efectúen por cuenta propia y ajena.
III	<ul style="list-style-type: none">• Expedir comprobantes con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, así como trasladar en los mismos el IVA en forma expresa y por separado.• Los comprobantes deberán entregarse dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se deba pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de la LIVA.• Los contribuyentes a los que se retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda "impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".• El comprobante deberá señalar si el precio o la contraprestación se paga en una sola exhibición o en parcialidades. En este último caso, deberá expedirse un comprobante por cada parcialidad recibida.
IV	Presentar una sola declaración de pago , aún cuando se tuvieren varios establecimientos.



V

Esta fracción establece dos obligaciones formales para los retenedores de IVA:

- **Expedir constancias de retención** al momento de recibir los comprobantes que tengan la leyenda "impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado".
- **Presentar declaración informativa mensual**, a más tardar el día 17 del mes siguiente, respecto de las personas a las que se les hubiere retenido el IVA, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT.



ARTÍCULO 32 DE LA LIVA	
VI	Presentar el aviso de la obligación de retenedor del IVA , dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada en forma regular. La regla 5.1.11. De la RMF 2007 señala que se entiende que un contribuyente realiza retenciones en forma regular, si retiene dos o más veces cada mes.
VII	Proporcionar en la declaración de ISR del ejercicio, la información que se solicite del IVA.
VIII	Proporcionar información electrónica mensual sobre operaciones con proveedores, respecto a: a) El pago, b) retención, c) acreditamiento d) y traslado del Impuesto al Valor Agregado, e) desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, f) incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago. g) Dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información, h) en el formato electrónico A-29, según la regla 5.1.2. de la RMF 2007.

11.2 Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería y pesca comercial

De conformidad con el segundo párrafo de la LIVA, los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería y pesca comercial y que únicamente realicen actividades a las que se les aplique la tasa del 0% podrán optar por quedar liberados de cumplir con las obligaciones establecidas en las fracciones I, II y IV de la LIVA, a



cambio de perder el derecho a devolución de saldos a favor. Veamos el siguiente ejemplo.

Valor de las actividades en el mes	800,000.00
(x) Tasa de IVA	0%
(=) IVA a cargo	0
(-) IVA acreditable	50,000.00
(=) Saldo a favor de IVA	50,000.00
Al ejercer la opción, el contribuyente perdería el derecho a solicitar los 50,000.00 de saldo a favor de IVA.	

11.3 Copropiedad y sociedad conyugal

El tercer párrafo del artículo 32 de la LIVA señala una obligación en el caso de copropiedad o sociedad conyugal: nombrar un representante común que será el que cumpla con las obligaciones –tanto la sustantiva de pago del impuesto como las formales– las establecidas en esta ley a nombre de los copropietarios o consortes.

Ejemplo

Se otorga en arrendamiento un inmueble que pertenece a cuatro hermanos, ellos deben pagar el IVA, así como cumplir con las obligaciones formales establecidas en la LIVA que correspondan. Deberá nombrarse a uno de los hermanos (copropietario) como representante común y éste será el que cumplirá con todas las obligaciones mencionadas.



11.4 Sucesiones

En el caso de una sucesión *mortis causa*, será el albacea (representante legal de la sucesión) quien pagará el IVA y presentará las declaraciones por cuenta de los herederos o legatarios, de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 32 de la LIVA.

11.5 Servicios personales independientes prestados a través de asociaciones o sociedades civiles

El último párrafo del artículo 32 de la LIVA permite que, en el caso de que personas físicas presten servicios personales independientes y estén integrados en asociaciones o sociedades civiles, sean éstas las que a nombre de los asociados o socios (que son quienes prestan los servicios) cumplan con las obligaciones señaladas en la LIVA.

Bibliografía del tema 11

1. Código Civil Federal.
2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigentes en 2008.
3. Criterios del SAT vigentes en 2008.
4. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
5. Ley del impuesto al Valor Agregado y su reglamento vigentes en 2008.
6. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje

- A.11.1.** Repasa del concepto de obligación sustantiva y formal del sujeto pasivo de la relación tributaria.
- A.11.2.** Repasa del artículo 16 del CFF para recordar qué son las actividades de agricultura, ganadería y pesca.



A.11.3. Lee los artículos 183 al 206 y 938 al 979 del Código Civil Federal para recordar qué es la sociedad conyugal y la copropiedad.

A.11.4. Lee los artículos 1281, 1284 y 1285 del Código Civil Federal para recordar qué es la sucesión *mortis causa*.

A.11.5. Lee los artículos 2670 y 2678 del Código Civil federal para recordar qué son las asociaciones y sociedades civiles.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. Señala tres obligaciones formales de los contribuyentes del IVA.
2. ¿Cuáles son los casos señalados en la LIVA en los cuales se requiere el nombramiento de un representante común?
3. ¿Qué es una copropiedad?
4. ¿Qué es una sociedad conyugal?
5. ¿Cuál es la diferencia entre una obligación sustantiva y una obligación formal del sujeto pasivo de la relación tributaria?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1. Cuando se trata de profesionistas que presten servicios personales, cada pago que reciban se considerará como parcialidad.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

2. Los comprobantes que señalen restitución de IVA deberán contener los datos de identificación de la operación original.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



3. En cada uno de los establecimientos de un solo contribuyente deberá conservarse copias de las declaraciones de pago.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. Los contribuyentes que causan el IVA a la tasa del 0% están obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

Elige la opción correcta

5. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la naturaleza del albacea?.

- a) Representante legal de la sucesión.
- b) Representante común de la sucesión.
- c) Apoderado de la sucesión.



TEMA 12. EL IVA EN ACTOS ACCIDENTALES

Objetivo particular

Conocer la obligación –tanto sustantiva como formal– en materia de IVA, en el caso de que los contribuyentes realicen actos accidentales gravados por la LIVA.

Temario detallado

12.1. Obligaciones en actos accidentales

12.2. Actos ante fedatarios públicos

Introducción

Es posible que una persona llegue a realizar alguna enajenación, preste algún servicio o importe de manera accidental. En estos casos, la LIVA señala la forma de pago del impuesto y otras obligaciones formales a cargo del contribuyente, en el artículo 33 de la misma.

12.1 Obligaciones en actos accidentales

Las obligaciones relativas a la realización de actos accidentales gravados por la LIVA las encontramos en el artículo 33 de la LIVA que a la letra señala:

Quando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 28 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.



El contenido del primer párrafo del artículo 33 de la LIVA lo podemos separar en los siguientes apartados:

•	El contribuyente pagará el IVA mediante una única declaración y no está obligado a presentar declaraciones mensuales.
•	Esta declaración se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación.
•	Contra el pago del IVA no se acepta acreditamiento.
•	En importaciones ocasionales de bienes tangibles, el IVA se pagará en la aduana, mediante declaración.
•	El contribuyente no está obligado a llevar contabilidad si sólo realiza actos accidentales.
•	Sí deberá expedir comprobantes en los términos del artículo 32 de la LIVA y conservarlos durante 5 años.

12.2 Actos ante fedatarios públicos

Es sabido que las enajenaciones de inmuebles generalmente se elevan a escrituras públicas y que, para tales efectos, acudimos a un fedatario con funciones notariales. En este caso, el segundo párrafo del artículo 33 de la LIVA señala lo siguiente:

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 1° A, fracción I de esta Ley.



Así, el notario, juez, corredor o cualquier fedatario con funciones notariales calculará bajo su responsabilidad el IVA que, en su caso, origine la enajenación de un inmueble y lo enterará dentro de los 15 días siguientes a la firma de la escritura en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. No tendrá esta responsabilidad cuando se trate de la enajenación de inmuebles que sean adquiridos por las instituciones financieras, puesto que serán éstas las que retengan el IVA que se cause, tal como lo dispone la fracción I del artículo 1º A de la LIVA.

De conformidad con el artículo 78 del RLIVA, los fedatarios no harán la retención mencionada, cuando el enajenante exhiba copia sellada de las últimas tres declaraciones mensuales de IVA; si desde el inicio de sus operaciones y hasta la firma de la escritura no han transcurrido tres meses, bastará con la copia sellada de la última de declaración mensual de IVA o copia del aviso de inscripción ante el RFC.

Conclusión

El IVA que se cause por actos accidentales de enajenación de inmuebles o prestación de servicios lo pagará el contribuyente mediante declaración única dentro de los 15 días hábiles siguientes a que se reciba la contraprestación correspondiente, salvo que se trate de enajenación de inmuebles que se eleven a escritura pública; en este caso, será el fedatario quien calcule el IVA y lo entere dentro de los 15 días siguientes a la firma de la escritura.

Los contribuyentes que realicen actos accidentales gravados por el IVA no tendrán derecho al acreditamiento, ni las obligaciones de llevar contabilidad; sin embargo, están obligados a expedir la documentación que señala la fracción III del artículo 32 de la LIVA y conservarla durante 5 años.



Bibliografía del tema 12

1. Criterios del SAT vigentes en 2008.
2. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
3. Ley del impuesto al Valor Agregado y su Reglamento vigentes en 2008.
4. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje

- A.12.1.** Explica qué debemos entender por “actos accidentales” para efectos de la LIVA.
- A.12.2.** Consulta la regla 3.15.3 de la RMF 2007 relativa a la responsabilidad de los fedatarios que intervengan en la enajenación de inmuebles a plazos y presenta tus comentarios a tu asesor.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Qué obligación formal no tendrán los contribuyentes del IVA por actos accidentales gravados por la LIVA?
2. ¿En qué casos no estarán obligados los fedatarios a calcular y enterar el IVA por cuenta de los contribuyentes?

Examen de autoevaluación

Completa la oración

1. Los contribuyentes por actos accidentales gravados por la LIVA deberán expedir documentación por dichos actos y conservarlos por un período de _____.

Indica si la oración es falsa o verdadera



2. Una persona física que realizó un acto accidental gravado por la LIVA podrá disminuir el IVA que cause, con el IVA que le trasladaron o el que él pagó con motivo de la importación.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



TEMA 13. EL IVA EN EL SECTOR PÚBLICO

Objetivo particular

Conocer la obligación –tanto sustantiva como formal– en materia de IVA, en el caso de que las personas morales del sector público realicen actos o actividades gravadas por la LIVA.

Temario detallado

- 13.1. Pago y traslado del IVA
- 13.2. Pago del IVA y acreditamiento
- 13.3. Retención del IVA

Introducción

Cuando abordamos el tema de los sujetos del IVA, aprendimos que todas las personas morales pueden serlo, siempre que realicen las actividades gravadas por dicho impuesto. Cuando nos referimos al sector público estamos haciendo referencia a la Federación, los Estados, los municipios y sus organismos descentralizados. Así, cuando la Secretaría de Educación Pública realice la enajenación de inmuebles por los que se deba pagar el IVA, deberá pagar el impuesto como cualquier otra persona moral en ese supuesto.

Asimismo, el sector público no puede negarse a aceptar que le trasladen el IVA cuando adquieran bienes, reciban servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

El artículo 3º de la LIVA contiene reglas específicas para el sector público en materia de causación del impuesto, acreditamiento y obligación de retener. .



13.1 Pago y traslado del IVA

El primer párrafo del artículo 3º de la LIVA establece que el sector público no podrá negarse a pagar el IVA cuando realice actos gravados por la LIVA, ni negarse a aceptar el traslado que de dicho impuesto le hagan sus proveedores.

Revisemos el texto legal del párrafo en comento:

La federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1 y, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

13.2 Pago del IVA y acreditamiento

El segundo párrafo del artículo 3º de la LIVA se refiere al pago del IVA a que está obligado el sector público cuando se ubique en los supuestos de causación del Impuesto.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el Impuesto al Valor Agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberán cumplir con los requisitos previstos en esta Ley.

El contenido de este artículo podemos sintetizarlo en los siguientes dos puntos:



1º.	El sector público debe pagar el IVA por todos los actos gravados por la LIVA que realice, salvo los que den lugar al pago de derechos ⁸ o aprovechamientos ⁹ , como ejemplo de esto último tendríamos el servicio de expedir pasaportes o las multas no fiscales, respectivamente.
2º.	El sector público tiene derecho al acreditamiento del IVA que le trasladen o el que pague con motivo de importaciones, siempre que cumpla con los requisitos previstos en la LIVA.

13.3 Retención del IVA

El tercer párrafo del artículo 3º de la LIVA contiene reglas particulares para el sector público, respecto la obligación de retener el IVA. Revisemos el texto legal del mencionado párrafo.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 10.-A de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en el supuesto previsto en la fracción III del mismo artículo. También se efectuará la retención en los términos del artículo 10.-A de esta Ley, en los casos en los que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

Las aludidas reglas particulares podemos esquematizarlas de la siguiente manera:

•	Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no están obligados a retener el IVA.
---	---

⁸ Fracción IV del artículo 2º del CFF.

⁹ Primer párrafo del artículo 3º del CFF.



•	La Federación y sus organismos descentralizados están obligados a retener el IVA cuando:	• Adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios de personas físicas .
		• Adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios de residentes en el extranjero , personas físicas o morales.
		• Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales .

La regla 5.1.3 de la RMF 2007 también contiene reglas particulares de retención para el sector público. A continuación la transcripción de la mencionada regla:

La Federación y sus organismos descentralizados no estarán a lo previsto por el artículo 3º, tercer párrafo de la Ley del IVA, por las erogaciones que efectúen por concepto de adquisición de bienes o prestación de servicios, siempre que el monto del precio o de la contraprestación pactada no rebase la cantidad de \$2,000.00.

No será aplicable lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de los servicios personales independientes y de autotransporte terrestre de bienes que reciban la Federación y sus organismos descentralizados, independientemente del monto del precio o de la contraprestación pactados.

Un ejemplo del primer párrafo de la regla 5.1.3 de la RMF 2007 sería la compra, por parte de la Secretaría de Economía, de un lote de focos vendido por una persona física en \$ 1,000. 00. No serían motivo de retención los \$ 150.00 que el vendedor le traslade a la compradora, en virtud de que el precio no rebasa la cantidad de \$ 2,000.00.

Un ejemplo del párrafo segundo de la regla 5.1.3 de la RMF 2007 sería el pago, por parte de la Secretaría de la Función Pública, de honorarios a una persona





física por \$ 1,500.00. Sería motivo de retención los \$ 225.00 que el profesionista le traslade a dicha Secretaría.

En el tema 1 de estos apuntes, analizamos la obligación de retener el IVA en cantidad menor, establecida en el artículo 3º del RLIVA. Para efectos del tema que nos ocupa, la retención menor no aplica para el sector público. Para reforzar esta aseveración, el artículo 4º del mencionado Reglamento señala lo siguiente:

Para los efectos del artículo 1o.-A, último párrafo de la Ley, la Federación y sus organismos descentralizados, cuando reciban los servicios a que se refiere el artículo 1º A, fracción II, inciso c) de la Ley, efectuarán la retención del impuesto en los términos del artículo 3, fracción II de este Reglamento.

Conclusión

La LIVA no otorga al sector público una exención subjetiva; debe pagar el IVA cuando realice actos o actividades gravados por la mencionada Ley. Sin embargo, le aplican reglas particulares en materia de causación del impuesto y de la obligación como retenedor, tal como lo observamos al analizar el artículo 3º de la LIVA, 4º de su reglamento y la regla 5.1.3 de la RMF 2007.

Bibliografía del tema 13

1. Código Civil federal Vigente en 2008.
2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigentes en 2008.
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2008.
4. Criterios del SAT vigentes en 2008.
5. Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2007.
6. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente en 2008.
7. Ley del impuesto al Valor Agregado y su reglamento vigentes en 2008.
8. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.



Actividades de aprendizaje

- A.13.1. Repasa los conceptos de Federación, Estados, Municipio, Distrito Federal y organismos descentralizados en la CPEUM y la LOAPF.
- A.13.2. Elabora diferentes casos en los que el sector público tiene la obligación de retener el IVA y presentarlos a tu asesor.
- A.13.3. Repasa los conceptos de “derechos” y “aprovechamientos” contenidos en el artículo 2º y 3º del CFF.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

- 1. ¿En qué casos el sector público no causa el IVA por disposición expresa del segundo párrafo del artículo 3º de la LIVA?
- 2. ¿Cuál es el fundamento legal para que el sector público acepte el traslado del IVA que le hacen sus proveedores?
- 3. ¿Cuál es el fundamento legal de la obligación que tiene como retenedor el sector público?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

- 1. Una persona moral presta servicios independientes a la UNAM y le traslada \$ 5,000.00 de IVA. La UNAM está obligada a retener el total del IVA trasladado.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

- 2. Una persona física presta servicios de autotransporte terrestre de carga a la Secretaría del Trabajo; la contraprestación es por \$ 750.00 y el IVA que le traslada por \$ 75.00. La Secretaría no está obligada a retenerle el IVA.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



Completa la oración

3. Un ejemplo de acto que da lugar al pago de un derecho es:



TEMA 14. REGISTRO DE OPERACIONES DEL IVA SOBRE FLUJO DE EFECTIVO

Objetivo particular

El alumno identificará a detalle el registro contable de las operaciones que dan lugar al pago del IVA.

Temario detallado

14.1 Cuentas que se utilizan

14.1.1 Para el IVA causado

14.1.2 Para el IVA acreditable

14.2 Caso práctico

Introducción

Varias son las razones para dedicar un tema para el registro contable de las operaciones que causan el IVA: la obligación legal de separarlas a las distintas tasas del impuesto, así como de las que no lo causan y por Entidad Federativa, en su caso; el traslado del IVA en forma expresa y por separado o su inclusión dentro del precio de venta; el registro de las devoluciones, descuentos y bonificaciones; el IVA pagado en las importaciones; la causación del IVA hasta el cobro del precio o las contraprestaciones y el acreditamiento del IVA trasladado o el pagado en las importaciones, entre otras.

Este tema está dedicado al registro contable de las operaciones que causan IVA desde el punto de vista de que dicho impuesto se causa o se acredita hasta que es cobrado o pagado, respectivamente.



14.1 Cuentas que se utilizan

Las cuentas que se utilizan en el registro contable de las operaciones de IVA las estudiaremos desde dos puntos de vista: el del IVA causado y el del IVA acreditable.

14.1.1 Cuentas que se utilizan para el IVA causado

Recordemos que el IVA se causa en el momento en que efectivamente se cobra el precio o las contraprestaciones pactadas. Sin embargo, el traslado del IVA se manifiesta en el comprobante que ampara las operaciones desde que se expide. Por lo tanto, desde el momento en que se expide una factura o un recibo se hace necesario registrar esa cantidad que por concepto de IVA se señala en dichos documentos. Además, el IVA se causa sobre el valor neto de los actos o actividades; es decir, después de restar a los valores las devoluciones recibidas o los descuentos y bonificaciones otorgados y que es lo que conocemos como “devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre ventas”.

Adicionalmente a lo anterior, es necesario separar en la contabilidad los actos o actividades que dan origen a la causación del IVA a diferentes tasas, así como aquellas que no causan este impuesto. Recordemos que la fracción I del artículo 32 de la LIVA establece lo siguiente:

Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

I. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta Ley libera de pago.

No existe una disposición legal que establezca las cuentas que deberán utilizarse para controlar adecuadamente el IVA trasladado y el IVA cobrado, por lo que su contabilización es un asunto de sentido común y de costumbre en la técnica



contable. No obstante, atendiendo a la fracción I del artículo 32 de la LIVA, el registro del IVA trasladado y cobrado deberá registrarse de la siguiente manera y en las cuentas correspondientes.

IVA TRASLADADO PENDIENTE DE COBRO		IVA COBRADO	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
<ul style="list-style-type: none"> • IVA cancelado por devoluciones, descuentos y bonificaciones de actividades gravadas realizadas a crédito. • IVA efectivamente cobrado de actividades gravadas realizadas a crédito. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA trasladado pendiente de cobro de actividades gravadas realizadas a crédito. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA restituido por devoluciones, descuentos y bonificaciones de actividades gravadas realizadas al contado. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de "IVA por pagar" 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA cobrado de actividades gravadas realizadas al contado. • IVA cobrado de actividades gravadas realizadas a crédito

Adicionalmente, el valor de los actos o actividades que causan o no el IVA deberá separarse en la contabilidad; así tendremos una cuenta especial para las ventas y demás actividades que causan el IVA al 15% y otras para las que lo causan al 10% o a la tasa del 0%. De la misma manera tendremos una cuenta especial para el valor de los actos o actividades por los que no se paga el IVA. Si, además, realizamos operaciones en varias Entidades federativas, el registro se separará por cada una de estas Entidades.



14.1.2 Cuentas que se utilizan para el IVA acreditable

El derecho al acreditamiento del IVA requiere, además de un buen nivel de comprensión de las disposiciones fiscales que lo regulan, un adecuado registro del IVA que le trasladaron al contribuyente y el que él mismo pagó con motivo de las importaciones de bienes y servicios, identificados ambos con las operaciones gravadas por el IVA, con aquellas que no lo causan y con las inversiones.

Adicionalmente, las devoluciones que efectúa el contribuyente, así como los descuentos o bonificaciones que recibe –y que comúnmente conocemos como “devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre compras”– tienen efectos en el IVA que él mismo puede acreditar.

El artículo 71 del RLIVA establece lo siguiente, relativo al correcto registro contable del IVA acreditable:

Para los efectos del artículo 32, fracción I de la Ley, los contribuyentes registrarán el impuesto que les hubiera sido trasladado y el que hayan pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

I. La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;

II. La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y

III. La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5° A de la Ley, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.



Las cuentas que deben utilizarse para el registro del IVA acreditable son las siguientes:

IVA POR ACREDITAR PENDIENTE DE PAGO IDENTIFICADO CON ACTIVIDADES GRAVADAS (EXCEPTO INVERSIONES)		IVA POR ACREDITAR PENDIENTE DE PAGO IDENTIFICADO CON ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS (EXCEPTO INVERSIONES)	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
<ul style="list-style-type: none"> • IVA por acreditar pendiente de pago identificado con actividades gravadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA cancelado por devoluciones, descuentos y bonificaciones de erogaciones realizadas a crédito. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de "IVA pagado identificado con actividades gravadas". 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA por acreditar pendiente de pago identificado con actividades gravadas y exentas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA cancelado por devoluciones, descuentos y bonificaciones de erogaciones realizadas a crédito. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de "IVA pagado identificado con actividades gravadas y exentas".

Recordemos que el IVA que le trasladaron al contribuyente o el que él mismo pagó con motivo de la importación de bienes o servicios se acredita totalmente si se identifica con actividades gravadas; se acredita con un factor de acreditamiento cuando se identifica con operaciones gravadas y exentas al mismo tiempo y no se acredita (se va al gasto) cuando se identifica con actividades que no causan el



IVA, tal como lo estudiamos en el tema 8 de estos apuntes. Esto hace necesario contabilizar por separado, además de que la LIVA y el RLIVA así lo exigen, el IVA que se acreditará al 100% y el que se acreditará mediante factor. El IVA que se identifica con actividades que no pagan el IVA (exentas) se va directamente al gasto y no requiere de una cuenta especial para su registro.

Es importante recordar que uno de los requisitos de acreditamiento del IVA es que éste haya sido efectivamente pagado. El cumplimiento de este requisito requiere, para su control, el registro contable en una cuenta especial.

IVA POR ACREDITAR PENDIENTE DE PAGO DE INVERSIONES IDENTIFICADAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS		IVA POR ACREDITAR PENDIENTE DE PAGO DE INVERSIONES IDENTIFICADAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
<ul style="list-style-type: none"> • IVA por acreditar pendiente de pago de inversiones identificadas con actividades gravadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA cancelado por devoluciones, descuentos y bonificaciones de erogaciones realizadas a crédito. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de "IVA pagado por 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA pendiente de pago de inversiones identificadas con operaciones gravadas y exentas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA cancelado por devoluciones, descuentos y bonificaciones de erogaciones realizadas a crédito. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de "IVA pagado por



	acreditar de inversiones identificadas con actividades gravadas”.
--	---

	acreditar de inversiones identificadas con actividades gravadas y exentas”.
--	---

El IVA que le trasladan al contribuyente o el que él mismo debe pagar con motivo de la importación, que corresponde a inversiones, tiene un tratamiento especial para su acreditamiento, tal como lo estudiamos en el tema 8 de estos apuntes. Por esta razón, es necesario su registro contable en cuentas especiales.

IVA PAGADO POR ACREDITAR DE INVERSIONES IDENTIFICADAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS		IVA PAGADO POR ACREDITAR DE INVERSIONES IDENTIFICADAS CON ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
<ul style="list-style-type: none"> • IVA pagado de inversiones identificadas con operaciones gravadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA restituido por devoluciones, descuentos y bonificaciones de actividades gravadas realizadas al contado. • Traspaso mensual del saldo a la cuenta de “IVA Acreditable”. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA pagado de inversiones identificadas con operaciones gravadas y exentas. 	<ul style="list-style-type: none"> • IVA restituido por devoluciones, descuentos y bonificaciones de actividades gravadas realizadas al contado • Traspaso mensual del saldo a las cuentas de



			“IVA Acreditable” y de “Gastos”.
--	--	--	--

14.2 Caso práctico

El objetivo de este caso práctico es presentar al estudiante la forma en que se registra en la contabilidad el IVA correspondiente a varias operaciones relacionadas con el mismo.

Datos

Operación	Valor	IVA
1. Venta de equipo de cómputo a crédito	1'000,000.00	150,000.00
2. Descuento por pronto pago al cliente	25,000.00	3,750.00
3. Cobro de la venta	975,000.00	146,250.00
4. Servicios de mantenimiento de equipo de cómputo	300,000.00	45,000.00
5. Cobro de los servicios de cómputo	250,000.00	37,500.00
6. Venta de libros al contado	150,000.00	Exenta
7. Compra de un automóvil para uso de la empresa a crédito	120,000.00	18,000.00
8. Compra de equipo de cómputo al contado (mercancía)	400,000.00	60,000.00



9. Gastos identificados con actividades gravadas pendientes de pago	50,000.00	7,500.00
10. Pago de gastos identificados con la venta de libros	20,000.00	3,000.00
11. Pago de la mensualidad del automóvil	12,000.00	1,800.00
12. Traspaso del saldo de la cuenta "IVA cobrado" a la de "IVA por pagar"		
13. Traspaso del saldo de la cuenta "IVA pagado identificado con operaciones gravadas" a la de "IVA acreditable"		
14. Traspaso del saldo de la cuenta "IVA pagado por acreditar de inversiones identificadas con operaciones gravadas y exentas" a la de "IVA acreditable" y a la de "Gastos"		
15. Traspaso del saldo de la cuenta de "IVA Acreditable" a la de "IVA por Pagar"		

Clientes	
Cargos	Abonos
(1) 1'150,000	(2) 28,750
(4) 345,000	(3) 1'121,250
(s) 57,500	(5) 287,500

Ventas a la tasa del 15%	
Cargos	Abonos
	(1) 1'000,000
	(s) 1'000,000

IVA trasladado por cobrar	
Cargos	Abonos
(2) 3,750	(1) 150,000
(3) 146,250	(4) 45,000
(5) 37,500	(s) 7,500



IVA cobrado	
Cargos	Abonos
(12) 183,750	(2) 146,250
	(5) 37,500
	(s) 0

Bancos	
Cargos	Abonos
(3) 1'121,250	(8) 460,000
(5) 287,500	(10) 23,000
(6) 150,000	(11) 13,800
(s) 1'061,950	

Gastos	
Cargos	Abonos
(2) 25,000	
(9) 50,000	
(10) 23,000	
(14) 186	
(s) 98,186	

Ingresos por servicios a la tasa del 15%	
Cargos	Abonos
	(4) 300,000
	(s) 300,000

Ventas por las que no se paga el IVA	
Cargos	Abonos
	(6) 150,000
	(s) 150,000

Equipo de transporte	
Cargos	Abonos
(7) 120,000	
(s) 120,000	

IVA por acreditar de inversiones identificadas con actividades gravadas y exentas	
Cargos	Abonos
(7) 18,000	(8) 1,800
(s) 16,200	

Documentos por pagar	
Cargos	Abonos
(11) 13,800	(6) 138,000
	(s) 124,200

Almacén	
Cargos	Abonos
(8) 400,000	
(s) 400,000	



IVA pagado identificado con operaciones gravadas		IVA por acreditar identificado con actividades gravadas		Acreedores diversos	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
(8) 60,000	(13) 60,000	(9) 7,500			(8) 57,500
(s) 0		(s) 7,500			(s) 57,500

IVA pagado por acreditar de inversiones identificadas con actividades gravadas y exentas		IVA por pagar		IVA acreditable	
Cargos	Abonos	Cargos	Abonos	Cargos	Abonos
(8) 1,800	(14) 1,614	(15) 61,614	(12) 183,750	(13) 60,000	(15) 61,614
(s) 0	(14) 186		(s) 122,136	(14) 1,614	
				(s) 0	

El concentrado de las operaciones quedaría de la siguiente manera:

Bancos	1'061,950	
Clientes	57,500	
IVA por acreditar identificado con operaciones gravadas	7,500	



IVA por acreditar de inversiones identificadas con actividades gravadas y exentas	16,200	
IVA pagado identificado con operaciones gravadas	0	
IVA pagado por acreditar de inversiones identificadas con operaciones gravadas y exentas	0	
IVA acreditable	0	
Almacén	400,000	
Equipo de transporte	120,000	
Documentos por pagar		124,200
Acreedores diversos		57,500
IVA trasladado por cobrar		7,500
IVA cobrado		0
IVA por pagar		122,136
Gastos		
Ventas a la tasa del 15%	98,186	1'000,000
Ingresos por servicios a la tasa del 15%		300,000
Ventas por las que no se paga el IVA		150,000
Sumas iguales	1'761,336	1'761,336



Sirva el siguiente cuadro para el análisis del IVA a pagar al final del mes.

IVA trasladado a la tasa del 15%			195,000
	Por la venta de equipo de cómputo	150,000	
	Por la prestación de los servicios	45,000	
(-)	IVA correspondiente al descuento por pronto pago		3,750
(=)	IVA causado		191,250
(-)	IVA causado y no cobrado		7,500
(=)	IVA cobrado		183,750
IVA trasladado al contribuyente			88,500
	Por la compra del equipo de transporte	18,000	
	Por la compra de mercancía	60,000	
	Por varios gastos erogados identificados con operaciones gravadas	7,500	
	Por los gastos identificados con la venta de libros	3,000	
(-)	IVA no acreditable		3,186
	De gastos identificados con la venta de libros que es una actividad exenta	3,000	
	Proporción acreditable del IVA del equipo de transporte que es inversión identificada con actividades gravadas y exentas	186	
(-)	IVA pendiente de acreditar por no estar pagado		23,700
(=)	IVA acreditable		61,614.00
(=)	IVA por pagar		122,136.00



Conclusión

La correcta contabilización de los actos o actividades que son objeto del IVA es indispensable para la determinación de dicho impuesto. La LIVA establece que el IVA se origina en el cobro efectivo de las contraprestaciones y su acreditamiento procede cuando se pagan las erogaciones en las que el IVA es trasladado a los contribuyentes. Esto hace necesario que el contribuyente cuente con registros contables que permitan el control del IVA en los diferentes momentos en que hace su aparición: al expedir facturas o al recibirlas de sus proveedores; al cobro total o parcial de las contraprestaciones derivadas de los actos gravados por la LIVA; al pago total o parcial de las erogaciones que incluyen el IVA; al momento en que se ejerce el derecho al acreditamiento total o parcial del IVA, etc.

El control a que antes me refiero será la herramienta indispensable y muy útil para que el contribuyente determine el IVA que deberá pagar, de la forma más eficiente y eficaz.

Bibliografía del tema 14

Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor*.

Actividades de aprendizaje

- A.14.1** Elabora un catálogo de cuentas en las que incluyas las cuentas que deben usarse para el registro contable del IVA.
- A.14.2** Elabora un mapa mental para representar el registro del IVA correspondiente a una venta a crédito, desde que se expide la factura y hasta que se cobra su importe.
- A.14.3** Elabora un mapa mental para representar el registro del IVA correspondiente a una compra de mercancía a crédito, desde que nos entregan la mercancía y hasta que se le paga al proveedor.



Cuestionario de evaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Por qué conceptos se abona la cuenta de “IVA por pagar”?
2. ¿Cómo se registra el IVA que nos restituye un proveedor por la devolución de mercancía defectuosa?
3. ¿Cómo se registra el IVA que cancelamos en la cuenta de nuestro cliente por un descuento que le otorgamos por pronto pago?
4. ¿Cuáles son los fundamentos legales de los cuales inferimos el registro contable del IVA?
5. ¿Qué representa el saldo de la cuenta “IVA acreditable”?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1. El saldo al final de cada mes de la cuenta “IVA Acreditable” debe ser cero.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

2. El IVA correspondiente a la devolución sobre una venta a crédito significa un abono a la cuenta “IVA por acreditar pendiente de pago”.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

Elige la opción correcta

3. El IVA correspondiente a un gasto identificado con el arrendamiento para casa habitación se registra en una cuenta que controle el IVA:

- a) Que se acredita totalmente.
- b) Que se acredita mediante un factor.
- c) Que no se acredita.
- d) Que se causa al cobro.

4. La restitución del IVA que nos trasladó un proveedor por la devolución de mercancía cuya venta está gravada por la LIVA significa:



- a) Un abono a la cuenta “IVA pagado por acreditar identificado con actividades gravadas”.
- b) Un cargo a la cuenta “IVA por acreditar pendiente de pago identificado con actividades gravadas”.
- c) Un cargo a la cuenta “IVA pagado por acreditar identificado con actividades gravadas”.
- d) Un abono a la cuenta “IVA por acreditar pendiente de pago identificado con actividades gravadas”.

5. El fundamento legal que establece la obligación de registrar el IVA susceptible de acreditamiento es el artículo:

- a) 32 de la LIVA
- b) 71 del RLIVA.
- c) 30 del CFF.
- d) 28 del CFF.



TEMA 15. GENERALIDADES SOBRE EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Objetivo particular

Adquirir un conocimiento general del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS), de sus elementos esenciales y de las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Especial sobre producción y Servicios (LIESPYS).

Temario detallado

- 15.1 Estructura de la LIESPYS
- 15.2 Sujeto, objeto y tasa del impuesto
- 15.3 Actos por los que no se paga el impuesto
- 15.4 Valor gravable (base)
- 15.5 Momento en que se causa el impuesto
- 15.6 Pagos mensuales definitivos
- 15.7 Obligaciones de los contribuyentes

Introducción

El IESPYS es un impuesto oculto en el precio en la mayoría de los casos, puesto que la regla general es que no se traslada en forma expresa y por separado y suele causarse en sólo la primera enajenación. Sin embargo, la incidencia económica del impuesto en los ciudadanos es considerable ya que grava bienes de consumo generalizado como son: los combustibles, las bebidas alcohólicas y los tabacos labrados, entre otros.

Los fines extrafiscales de este impuesto son desalentar el consumo de bienes que son nocivos para la salud (como los cigarrillos), los hábitos inconvenientes (como



juegos con apuestas) y el deterioro el medio ambiente (uso de combustibles). Por esta razón las tasas del IESPYS son, en lo general, muy altas.

El propósito del tema 15 de estos apuntes proporcionar al estudiante un panorama general sobre el IESPYS, dejando la responsabilidad de particularizar en las personas que deseen profundizar sobre este impuesto.

15.1 Estructura de la LIESPYS

La LIESPYS tiene una estructura muy sencilla como lo vamos a constatar en el cuadro que presento a continuación.

Capítulo	Concepto	Artículos	Comentarios
I	Disposiciones generales	1 a 6	Relativas al sujeto, objeto, tasa, definiciones, acreditamiento, y pagos mensuales
II	De la enajenación	7 a 11	Actos o actividades que grava, base, momento de causación, exenciones, etc.
III	De la importación de bienes	12 a 16	
IV	De la prestación de servicios	17 y 18	
V	De las obligaciones de los contribuyentes	19 a 21	Contabilidad, controles, marbetes, declaraciones, controles, etc.



VI	De las facultades de las autoridades	22 a 26-P	Determinaciones presuntivas, métodos, mermas, marbetes y precintos.
VII	De las participaciones de las entidades federativas	27 a 29	Adheridas y no adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pagos a municipios, impuestos locales al tabaco en rama.
Artículos Transitorios			

15.2 Sujetos, objeto y tasa del impuesto

En el siguiente cuadro, el estudiante podrá identificar tres de los elementos de existencia del IESPYS, lo cual le permitirá identificar quién debe pagar el impuesto, por qué debe pagarlo y a qué tasas.

ARTÍCULO LIESPYS	SUJETO	OBJETO	TASAS
1º.	Personas físicas y Personas morales	I. Enajenen en territorio nacional o importen en forma definitiva:	
2º.		A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza	
2º.A		1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L.	25%
2º.B		2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20° G.L.	30%





2º.C		3. Con una graduación alcohólica de más de 20° G.L.	50%
		Los fabricantes e importadores de cerveza pagarán la cantidad que resulte mayor entre aplicar la tasa del 25% y la cuota de \$ 3.00 por litro de cerveza enajenado. Si les corresponde pagar con cuota, podrán disminuirla con la cantidad de \$ 1.26 por litro de cerveza enajenado y envasado en envases reutilizados.	
		B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables	50%
		C) Tabacos labrados	
		1. Cigarros	160% *
		2. Puros y otros tabacos labrados	160% *
		3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano	30.4 *

ARTÍCULO LIESPYS	SUJETO	OBJETO	TASAS
1º.	Personas físicas y Personas morales	D) Gasolinas: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2º.A y 2º.B de la LIESPYS. (1)	
2º. 2º.A		E) Diesel: la tasa que resulte para el mes de que se trate en los términos de los artículos 2º.A y 2º.B de la LIESPYS. (1)	



2º.B 2º.C		(1) Además de estas tasas, se aplican cuotas adicionales para la gasolina Magna, 36 centavos por litro; para la gasolina Premium UB, 43.92 centavos por litro y para el diesel, 29.88 centavos por litro. Las cuotas se aplicarán de manera gradual en 18 meses, a partir de enero 2007.	
		II. Presten los siguientes servicios:	
		A) Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes señalados en los incisos A), B) y C) de la fracción I de este artículo.	(2)
		(2) La tasa aplicable será la que le corresponda a la enajenación en territorio nacional del bien de que se trate en los términos que para tal efecto dispone esta Ley.	
		B) Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley federal de Juegos y Sorteos y su reglamento.	20%
* 150%, 150% y 28.5 % para el ejercicio 2008, respectivamente.			



Ejemplos

1. “La Cómplice”, S.A. vende en la Ciudad de México bebidas alcohólicas con más de 20° G.L.; la sociedad está realizando una actividad objeto de la LIESPYS (enajenación de bienes en territorio nacional) y deberá aplicar por la tasa del 50%.
2. Por la venta señalada en el punto anterior, la empresa paga comisiones a una persona física; ésta realiza un acto objeto de la LIESPYS (prestación de servicios de comisión) y deberá aplicar la tasa del 50% porque es la tasa que corresponde a la enajenación de bebidas alcohólicas con más de 20° G.L. y de la que se derivan las comisiones.
3. “La Lotería” S.A. organiza juegos con apuestas en salas remotas; esta sociedad realiza una actividad objeto de la LIESPYS (prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos) y deberá aplicar la tasa del 20%.

Definiciones en la LIESPYS

El artículo 3º de la LIESPYS señala lo que para efectos de dicha Ley debe entenderse por:



I.	Bebidas con contenido alcohólico	II.	Cerveza	III.	Bebidas alcohólicas a granel
a).	Bebidas alcohólicas	IV.	Marbete	V.	Precinto
b).	Bebidas refrescantes	VI.	Alcohol	VII.	Alcohol desnaturalizado
VIII	Tabacos labrados	IX.	Gasolina	X.	Diesel
a)	Cigarros	XI.	Envases reutilizados	XII.	Contraprestación
b)	Puros	XIII.	Mieles incristalizables	XIV	Derogado
c)	Otros tabacos labrados	XV.	Derogado	XVI	Derogado

El artículo 7º de la LIESPYS señala que, para efectos de dicha Ley, se entiende por enajenación:

... además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes que no cumplan con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley. En este último caso, la presunción admite prueba en contrario.

15.3 Actos por los que no se paga el impuesto

El artículo 8º de la LIESPYS señala las enajenaciones y prestación de servicios por las que no se pagará el impuesto.

Artículo 8º. LIESPYS

No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:



I.	Por las enajenaciones siguientes:
a)	Las realizadas por PEMEX y sus organismos subsidiarios, por lo que respecta a las cuotas adicionales.
b)	Aguamiel y productos derivados de su fermentación.
c)	La de tabacos labrados, gasolinas y diesel que realicen personas diferentes de los fabricantes, productores o importadores.
d)	Las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados, que se efectúen al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene. No gozarán del beneficio establecido en este inciso, las enajenaciones de los citados bienes efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos de enajenaciones a personas que no forman parte del público en general.
e)	Derogado.
f)	Derogado.
g)	Las de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

Artículo 8º. LIESPYS	
No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:	
II.	Por la exportación de bienes.
III.	Por la organización de algunos juegos con apuestas y sorteos.



Ejemplos

1. La cervecería Modelo no pagará el IESPYS por las exportaciones de cerveza que realice a cualquier parte del mundo.
2. Un distribuidor de la cervecería Moctezuma pagará el IESPYS por las enajenaciones de cerveza que realice con el público en general porque no le aplica la exención del inciso d) de la fracción I del artículo 8º de la LIESPYS, precisamente por ser distribuidor.
3. Las ventas de pulque no causarán el IESPYS.

El artículo 13 de la LIESPYS señala las importaciones de bienes por las que no se pagará el impuesto.

Artículo 13 LIESPYS

No se pagará el impuesto establecido en esta Ley por 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.

Tampoco se pagará este impuesto por los bienes que se introduzcan al país mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico. |
|-----------|---|



Artículo 13 LIESPYS

No se pagará el impuesto establecido en esta Ley por las importaciones siguientes:

II.	Las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y por las misiones diplomáticas acreditadas en México, con los controles y limitaciones que mediante disposiciones de carácter general, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
III.	Las de aguamiel y productos derivados de su fermentación.
IV.	Las de los bienes en franquicia de conformidad con lo dispuesto en la Ley Aduanera.
V.	Derogada

Ejemplos

1. Un embarque de cerveza proveniente de Estados Unidos de Norteamérica no pagará el IESPYS, si su destino final es Panamá y sólo utiliza el territorio nacional para transitar, de conformidad con la fracción I del artículo 13 de la LIESPYS.
2. Tratándose de pasajeros mayores de edad, no pagarán el IESPYS un máximo de 20 cajetillas de cigarros, 25 puros o 200 gramos de tabaco y hasta 3 litros de bebidas alcohólicas, así como de vino, de conformidad con la fracción II del artículo 13 de la LIESPYS, artículo 61, fracción VI de la Ley Aduanera y 2.7.2. de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior 2007.
3. La importación de pulque tampoco pagará el IESPYS.



15.4 Valor gravable (Base)

La base sobre la que se aplican las tasas del IESPYS la señalan como “valor gravable” los artículos 11, 14, 17 y 18 de la LIESPYS, según se trate de enajenaciones de bienes, importaciones o prestación de servicios.

Enajenación de bienes Artículo 11 LIESPYS		Importación de bienes Artículo 14 LIESPYS		Prestación de servicios Artículo 17 y 18 LIESPYS	
✓	La contraprestación en los términos de la fracción XII del artículo 3º. de la LIESPYS.	✓	El valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación (IGI)	✓	La contraprestación en los términos de la fracción XII del artículo 3º. de la LIESPYS.
✓	Precio de venta al detallista para productores o importadores de cigarros.	✓	Adicionado con las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, excepto el IVA.	✓	En el caso de la realización de juegos con apuestas y sorteos la base será: <ul style="list-style-type: none"> – El valor de las cantidades percibidas de los participantes. – El precio en el que la persona que realiza el sorteo haya vendido los bienes que
✓	El precio a que se refiere el artículo 2º.A de la LIESPYS para productores e importadores de gasolinas y diesel.	✓	El total de litros importados cuando el IESPYS se pague mediante cuota.		



✓	El total de litros enajenados cuando el IESPYS se pague mediante cuota.		participan en el sorteo. – Monto total nominal de los boletos para participar en los sorteos. – Los valores se podrán disminuir con los premios efectivamente pagados y las cantidades devueltas a los participantes.
---	---	--	---



Ejemplos

1. Cigarrera La Moderna vende cigarrillos por \$ 100,000.00 y, además, le carga a su distribuidor \$ 10,000.00 por concepto de publicidad. En este caso, la contraprestación sería por \$ 110,000.00, de conformidad con la fracción I del artículo 9 y fracción XII del artículo 3º. de la LIESPYS. Por lo tanto, la base para aplicar la tasa del 160% serían los \$ 110,000.00.
2. “X”, S.A. importa alcohol; el valor utilizado para los fines del IGI es \$ 500,000.00; el IGI es por \$ 50,000.00 y otras contribuciones por \$ 5,000.00. La base a la cual se aplica la tasa del 50% será la cantidad de \$ 555,000.00, de conformidad con el primer párrafo del artículo 14 de la LIESPYS.
3. Walmart entrega un boleto para participar en el sorteo número 20 que realiza en el ejercicio por cada \$ 100.00 de compra que hacen sus clientes. La empresa entregó 10,000 boletos. En este caso, la base a la cual debe aplicar la tasa del 20% es la cantidad de \$ 1'000,000.00, según el artículo 18 de la LIESPYS.

15.5 Momento en que se causa el impuesto

El momento en que se causa el IESPYS lo señalan los artículos 10, 15 y 17 de la LIESPYS, según se trate de enajenaciones de bienes, importaciones o prestación de servicios.

Enajenación de bienes Artículo 10 LIESPYS	Importación de bienes Artículo 15 LIESPYS	Prestación de servicios Artículo 17 LIESPYS
--	--	--



✓	En el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.	✓	El pago se hará conjuntamente con el Impuesto General de Importación (IGI) o al retirar los bienes de los recintos fiscales o fiscalizados.	✓	En el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.
---	--	---	---	---	--

15.6 Pagos mensuales definitivos

El artículo 5º de la LIESPYS establece que los contribuyentes de este impuesto lo pagarán mediante declaraciones mensuales que presentarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél a que corresponda el pago, excepto en el caso de importaciones porque el pago del IESPYS se efectúa en las aduanas correspondientes.

El pago mensual se determina de la siguiente manera:

IESPYS causado (tasa o cuota aplicado a los valores gravables)		300,000.00
(-)	IESPYS acreditable en los términos del artículo 4º. De la LIESPYS	250,000.00
(=)	IESPYS a pagar	150,000.00

IESPYS causado (tasa o cuota aplicado a los valores gravables)		120,000.00
--	--	------------



(-)	IESPYS acreditable en los términos del artículo 4º. De la LIESPYS	180,000.00
(=)	Saldo a favor	60,000.00

IESPYS acreditable

El artículo 4º de la LIESPYS contiene los señalamientos relativos al derecho de acreditamiento que tienen los contribuyentes de este impuesto. En términos generales, dichos señalamientos son los siguientes:

No procede el acreditamiento, salvo en los siguientes casos

- a) Podrán acreditar el IESPYS que les trasladen, los contribuyentes que adquieran bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
- b) También podrán acreditar el IESPYS que paguen con motivo de la importación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, tabacos labrados, gasolinas y diesel.
- c) Otra posibilidad de acreditamiento es el de contribuyentes que paguen IESPYS en la adquisición o importación de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. Si estos contribuyentes no están en posibilidades de acreditarlo contra el IESPYS causado, podrán hacerlo contra el ISR a su cargo y, de acuerdo a la regla 6.4. de la RMF 2007, contra el IVA e IMPAC. Suponemos que en una modificación a la RMF permitirán su acreditamiento contra IETU.

Los acreditamientos antes mencionados podrán efectuarse siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- I. Que quien pretenda acreditar IESPYS sea contribuyente de este impuesto.
- II. Que los bienes se enajenen sin haberse modificado, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel.
- III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente y por separado.



- IV. Que el IESPYS acreditable y el IESPYS a cargo correspondan a bienes de la misma clase.
- V. Que el IESPYS que se pretende acreditar haya sido efectivamente pagado.

Pérdida del derecho al acreditamiento

Conforme al penúltimo párrafo del artículo 4º de la LIESPYS, se pierde el derecho al acreditamiento del IESPYS si, pudiendo hacerlo, no se hace en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, hasta por la cantidad en que pudo haberse acreditado.

Derecho personal al acreditamiento

El derecho al acreditamiento del IESPYS es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles, según el último párrafo del artículo 4º de la LIESPYS.

Saldos a favor de IESPYS

El cuarto párrafo del artículo 5º de la LIESPYS señala que los saldos a favor de este impuesto **únicamente podrán compensarse contra el IESPYS a cargo** en los pagos mensuales siguientes, hasta agotarlos. El penúltimo párrafo de este artículo establece la pérdida del derecho a acreditar la cantidad que, pudiendo efectuarse en el mes de que se trate o en los dos siguientes, no se efectúa.

15.7. Obligaciones de los contribuyentes

Son muchas y variadas las obligaciones formales de los contribuyentes del IESPYS. Estas obligaciones las encontramos señaladas en el artículo 19 de la LIESPYS y de las cuales presento el siguiente cuadro esquemático.



OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	
ARTÍCULO 19 DE LA LIESPYS	
I	Llevar contabilidad y separar las operaciones a distintas tasas.
II	Expedir comprobantes sin el IESPYS separado, salvo excepciones señaladas. RMF 6.7., 6.8. Y 6.9.
III	Presentación de declaraciones e informes.
IV	Informativa de los productores e importadores de cigarros.
V	Adherir marbetes y precintos.
OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	
ARTÍCULO 19 DE LA LIESPYS	
VI	Información sobre bienes producidos, enajenados o importados.
VII	Separar en la contabilidad las operaciones efectuadas por cuenta propia y ajena.
VII	Información trimestral o semestral de los 50 principales clientes y proveedores.
IX	Informativa mensual para los productores e importadores de tabacos labrados.
X	Control físico e informativa del volumen fabricado, producido o envasado para los fabricantes, productores o envasadores de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables, bebidas con contenido alcohólico, cerveza o tabacos labrados.
XI	Inscribirse en el padrón sectorial de importadores y exportadores de la



	SHCP, los importadores o exportadores de bebidas alcohólicas y cerveza, así como de tabacos labrados.
XII	Reporte de las características de los equipos para la producción, destilación, envasamiento o almacenaje de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables y bebidas alcohólicas.
XIII	Información sobre el precio de enajenación, valor y volumen de las bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
XIV	Inscribirse en el Padrón de Contribuyentes de Bebidas Alcohólicas, los fabricantes, productores, envasadores e importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables y bebidas alcohólicas.
OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES ARTÍCULO 19 DE LA LIESPYS	
XV	Información sobre los marbetes y precintos obtenidos, utilizados, destruidos e inutilizados.
XVI	Control volumétrico e información litro producidos de bebidas alcohólicas de más de 20° G.L.
XVII	Proporcionar la información que sobre el IESPYS se solicite en las declaraciones de ISR.
XVIII	Destrucción de envases que hubieran contenido bebidas alcohólicas.
XIX	Inscripción en el Padrón de Importadores de Alcohol, Alcohol desnaturalizado y Mieles Incristalizables que no elaboran Bebidas Alcohólicas.
XX	Informe sobre el total de litros de cerveza enajenados y la capacidad en litros de los envases reutilizados de cerveza enajenados, cuando se aplica



	la disminución de \$1.76.
XXI	Registro del total de litros de cerveza enajenados y de la capacidad en litros del total de los envases reutilizados de cerveza enajenados.

Conclusión

El IESPYS es un impuesto que, por sus características (especial, preferencial, directo e indirecto y semiplurifásico), es difícil en su manejo fiscal. La correcta aplicación de la LIESPYS requiere mucho conocimiento de las actividades a que se dedican los contribuyentes de este impuesto y una especialización que se adquiere en el campo de trabajo.

No obstante lo anterior, a través de estos apuntes, el estudiante estará en condiciones de identificar y reconocer los elementos esenciales de esta contribución: los sujetos, los actos y las actividades objeto, la base, las tasas y cuota por litro, la declaración de pago, el momento de causación y las obligaciones formales.

Bibliografía del tema 15

1. Código Fiscal de la Federación y su reglamento vigentes en 2008.
2. Criterios del SAT vigentes en 2008.
3. Galindo Cosme, Mónica Isela, *Estudio práctico del Impuesto Especial sobre producción y Servicios*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.
4. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento vigentes en 2008.
5. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje



- A.15.1** Elabora tres casos de actos gravados por la LIESPYS e identifica en un cuadro el sujeto, el objeto, la tasa, el valor gravable y el momento de causación del impuesto, coméntalo con tu asesor.
- A.15.2** Supón e identifica mediante un cuadro tres casos de acreditamiento y no acreditamiento del IESPYS trasladado al contribuyente y comentarlos con su asesor.
- A.15.3** Elabora un caso práctico sobre compensación de saldos a favor y comentarlo con su asesor.

Cuestionario de evaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Quiénes son sujetos del IESPYS?
2. ¿El derecho a acreditar el IESPYS que le trasladaron al contribuyente y el que él pagó con motivo de la importación procede en todos los casos?
3. ¿Cómo se paga el IESPYS?
4. ¿Qué son los marbetes y precintos?
5. ¿La LIESPYS considera actos o actividades por los que no se paga el impuesto?

Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1. Causa el IESPYS la importación temporal de bienes.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

Completa la oración

2. La tasa aplicable a la enajenación de cerveza es del _____.
3. Cuando se paga el IESPYS mediante cuota por litro y se reutilizan los envases se tiene derecho a una disminución de _____.



Elige la opción correcta

4. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un contribuyente del IESPYS que tiene derecho al acreditamiento del impuesto que le trasladaron?

- a) Persona física que enajena cigarros.
- b) Persona física que enajena gasolina.
- c) Persona física que enajena vinos de mesa.
- d) Persona física que enajena puros.

5. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a una actividad por la que no se paga el IESPYS?

- a) Enajenación de alcohol para fines farmacéuticos.
- b) Importación de menaje de casa.
- c) Importación ocasional de bienes.
- d) Enajenación de mieles incristalizables para alimentar ganado.



TEMA 16. GENERALIDADES SOBRE EL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS

Objetivo particular

Adquirir un conocimiento general del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), de sus elementos esenciales y de las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (LISTUV).

Temario detallado

- 16.1 Estructura de la LISTUV
- 16.2 Sujetos del impuesto
- 16.3 Objeto del impuesto
- 16.4 Pago del impuesto
 - 16.4.1 Vehículos nuevos
 - 16.4.2 Vehículos usados
- 16.5 Momento en que se paga el impuesto
 - 16.5.1 Vehículos nuevos
 - 16.5.2 Vehículos usados

Introducción

A partir del ejercicio 2008 la LISTUV se encuentra abrogada; sin embargo, es una abrogación suspendida hasta el 31 de diciembre 2011, con el objeto de que las entidades federativas dispongan de tiempo para implementar una contribución local sobre la tenencia o uso de vehículos. De esta manera, a partir del 1º de enero 2012 desaparece el impuesto federal para dar paso a un impuesto local.

Esta aseveración se sustenta en el hecho de que los ingresos por el ISTUV significan un 42% de los ingresos tributarios de las entidades federativas, al cual no estarán dispuestas a renunciar.



Ante un período de transición tan largo, es útil acercarnos –de manera general para efectos de estos apuntes– a conocer este impuesto que, muchos más contribuyentes de los que suponemos y como lo veremos en este tema, lo pagamos.

16.1 Estructura de la LISTUV

La LISTUV tiene una estructura muy sencilla como lo vamos a constatar en el cuadro que presento a continuación.

Capítulo	Concepto	Artículos	Comentarios
I	Disposiciones generales	1 a 4	Relativas al sujeto, objeto, definiciones y pago.
II	Automóviles	5 a 10	Disposiciones relativas a los automóviles nuevos.
III	Otros vehículos	11 a 15-A	Disposiciones relativas a otros vehículos nuevos.
III A	Vehículos usados	15-B a 15-D	Disposiciones para vehículos usados.
IV	Participaciones a las entidades federativas	16 y 16-A	Disposiciones relativas a cómo participan las entidades federativas en la recaudación federal de este impuesto.
V	Obligaciones	17	De las armadoras y agencias de vehículos.
Artículos Transitorios			



16.2 Sujetos del impuesto

Serán sujetos del ISTUV las **personas físicas y morales** que **tengan o usen vehículos**. Para efectos de la LISTUV, los tenedores o poseedores se **consideran propietarios**, tal como lo señala el **primer artículo** de la LISTUV.

El sector público y cualquier persona, aunque de acuerdo a otras leyes no paguen otros impuestos, deberán pagar el ISTUV, con las excepciones que más adelante veremos, según lo dispone el **segundo artículo** de la LISTUV.

De acuerdo al **tercer artículo** de la LISTUV son **responsables solidarios** del pago del ISTUV que en su caso existiera:

- I. Quienes por cualquier título, **adquieran la propiedad**, tenencia o uso del vehículo.
- II. Quienes **reciban en consignación** o comisión para su enajenación vehículos, por el adeudo del impuesto que en su caso existiera.
- III. Las **autoridades federales, estatales o municipales competentes**, que autoricen el registro de vehículos, permisos provisionales para circulación en traslado, matrículas, altas, cambios o bajas de placas o efectúen la renovación de los mismos, sin haberse cerciorado que no existan adeudos por este impuesto, correspondiente a los últimos cinco años, salvo en los casos en que el contribuyente acredite que se encuentra liberado de esta obligación.

16.3 Objeto del impuesto

El objeto fin del ISTUV es gravar la **tenencia o uso de vehículos**. Para efectos de la LISTUV, tenencia o uso es igual a **propiedad** por lo tanto, los tenedores o usuarios de los vehículos se consideran **propietarios** para efectos de esta Ley.

Para efectos de la LISTUV se consideran vehículos:



- **Los automóviles:** automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, según el **séptimo párrafo del artículo 1º** de la LISTUV.
- **Otros vehículos:** aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas, de acuerdo al **artículo 11** de la LISTUV.

Como podemos observar, vehículos para efectos de la LISTUV no sólo son los automóviles, sino también hasta una tabla de oleaje motorizada debe pagar el ISTUV.

El **artículo 7º** de la LISTUV contiene una serie de definiciones importantes en la delimitación del objeto del impuesto; este artículo se complementa con el **Anexo 15, inciso B)** de la RMF 2007. La importancia de dichas definiciones radica en que son necesarias para efectos de determinar el pago del ISTUV o para diferenciar un vehículo de otro; dichas definiciones son: marca, año, modelo, versión y línea.

La LISTUV contiene disposiciones relativas a exenciones objetivas, es decir, los vehículos sobre los que no se pagará el impuesto establecido en dicha Ley son los siguientes:

Artículo 8º de la LISTUV Automóviles		Artículo 8º de la LISTUV Otros vehículos	
I	Los eléctricos utilizados para el transporte público de personas.	I	Derogada.
II	Los importados temporalmente	II	Los importados temporalmente .



Artículo 8º de la LISTUV Automóviles		Artículo 8º de la LISTUV Otros vehículos	
III	Derogada	III	Derogada.
V	Los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios, y las ambulancias dependientes de cualquiera de esas entidades o de instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia y los destinados a los cuerpos de bomberos .	IV	Los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, y las ambulancias dependientes de cualquiera de estas entidades o de instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia y los destinados a los cuerpos de bomberos .
IV	Derogada	V	Los que tengan para su venta los fabricantes , las plantas ensambladoras, distribuidoras y los comerciantes del ramo de vehículos.



Artículo 8º de la LISTUV Automóviles		Artículo 8º de la LISTUV Otros vehículos	
VI	Los automóviles al servicio de misiones Diplomáticas y Consulares de carrera extranjeras y de sus agentes diplomáticos y consulares de carrera, excluyendo a los cónsules generales honorarios, cónsules y vicecónsules honorarios, siempre que sea exclusivamente para uso oficial y exista reciprocidad .	VI	Las embarcaciones dedicadas al transporte mercante o a la pesca comercial .
VII	Los que tengan para su venta los fabricantes , las plantas ensambladoras, sus distribuidores y los comerciantes en el ramo de vehículos, siempre que carezcan de placas de circulación.	VII	Las aeronaves monomotoras de una plaza, fabricadas o adaptadas para fumigar, rociar o esparcir líquidos o sólidos , con tolva de carga.
		VIII	Las aeronaves con capacidad de más de 20 pasajeros, destinadas al aerotransporte al público en general.
Cuando por cualquier motivo un vehículo deje de estar comprendido en los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, el tenedor o usuario del mismo deberá pagar el impuesto correspondiente dentro de los quince días siguientes a aquél en que tenga lugar el hecho de que se trate.			



16.4 Pago del impuesto

El pago del impuesto es la obligación más importante en la relación tributaria. En el tema que nos ocupa estudiaremos la forma en que se paga el ISTUV para dos grandes grupos: **vehículos nuevos** y **vehículos usados**, dentro de éstos, el pago de **automóviles** y el pago de **otros vehículos**.

16.4.1 Vehículos nuevos

Automóviles. Artículo 5º de la LISTUV

- I. En el caso de automóviles nuevos, destinados al transporte hasta de quince pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo la siguiente tarifa:

TARIFA del artículo 5º de la LISTUV (Ver artículo 14-C de la LISTUV, relativo a la actualización, regla 7.1. y Anexo 15, inciso A. de la RMF 2007)			
Límite inferior	Límite superior	Cuota Fija	% excedente
0.01	477,347.76	0.00	3.0
477,347.77	918,629.24	14,320.43	8.7
918,629.25	1'234,739.54	52,711.92	13.3
1'234,739.55	1'550,849.83	94,754.59	16.8
1'550,849.84	en adelante	147,861.11	19.1

El valor total del vehículo es el precio en que enajenan el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado, importador, empresas comerciales con registro ante la Secretaría de Economía como empresa para importar autos usados o comerciantes en el ramo de vehículos , incluyendo el equipo que



provenza de fábrica o el que el enajenante le adicione a solicitud del consumidor, incluyendo las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

EJEMPLOS	CASO "A"	CASO "B"	CASO "C"
Valor total del automóvil	100,000.00	500,000.00	1'000,000.00
(-) Límite inferior	0.01	477,347.77	918,629.25
(=) Excedente	99,999.99	22,652.23	81,370.75
(x) % excedente	3%	8.7%	13.3%
(=) Subtotal	2,999.99	1,970.74	10,822.30
(+) Cuota fija	0.00	14,320.43	52,711.92
(=) ISTUV A PAGAR	2,999.99	16,291.17	63,534.22

II. Derogada

III. Derogada

IV. El ISTUV a pagar corresponde a todo el ejercicio; si un automóvil se adquiere iniciado el ejercicio, el impuesto a pagar será proporcional a los meses de uso, de acuerdo a la siguiente tabla, establecida en el último párrafo del artículo 1º, de la LISTUV:

Mes adquisición	de	Factor aplicable al ISTUV causado	Mes de adquisición	Factor aplicable al ISTUV causado
Febrero		0.92	Agosto	0.42



Marzo	0.83	Septiembre	0.33
Abril	0.75	Octubre	0.25
Mayo	0.67	Noviembre	0.17
Junio	0.58	Diciembre	0.08
Julio	0.50		

Con el ISTUV calculado en el ejemplo anterior, determinemos el ISTUV proporcional en los siguientes casos:

EJEMPLOS	CASO "A"	CASO "B"	CASO "C"
ISTUV A PAGAR DEL EJERCICIO	2,999.99	16,291.17	63,534.22
Adquirido en marzo	0.83		
Adquirido en junio		0.58	
Adquirido en diciembre			0.08
ISTUV A PAGAR PROPORCIONAL	2,489.99	9,448.87	5,082.73

Para automóviles nuevos destinados al **transporte de más de quince pasajeros o efectos**,¹⁰ cuyo **peso bruto vehicular sea menor a 15 toneladas** y para automóviles nuevos que cuenten con placas de servicio público de transporte de pasajeros y los denominados **"taxis"**, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar el 0.245% al valor total del automóvil.

¹⁰ Para los efectos de este artículo, se entiende por vehículos destinados a transporte de más de 15 pasajeros o para el transporte de efectos, los camiones, vehículos Pick Up, sin importar el peso bruto vehicular, tractores no agrícolas tipo quinta rueda, así como minibuses, microbuses y autobuses integrales, cualquiera que sea su tipo y peso bruto vehicular.



EJEMPLOS			
Automóvil	Valor total del vehículo	%	ISTUV a pagar
Camioneta nueva de 3 toneladas	300,000.00	0.245%	735.00
Taxi nuevo	120,000.00	0.245%	245.00
Camión nuevo de 10 toneladas	800,000.00		1,960.00

Cuando el peso bruto vehicular sea de 15 a 35 toneladas, el impuesto se calculará multiplicando la cantidad que resulte de aplicar el 0.50% al valor total del automóvil, por el factor fiscal que resulte de dividir el peso bruto máximo vehicular¹¹ expresado en toneladas, entre 30. En el caso de que el peso sea mayor de 35 toneladas se tomará como peso bruto máximo vehicular esta cantidad.

EJEMPLOS				
Automóvil	Valor total del automóvil	Factor fiscal	%	ISTUV a pagar
Camión de 15 toneladas	1'000,000.00	15/30 = 0.50	0.50%	2,500.00
Camión de 30 toneladas	2'000,000.00	30/30 = 1.00	0.50%	10,000.00
Camión de 40 toneladas	2'500,000.00	35/30 = 1.1666	0.50%	14,582.50

¹¹ Para los efectos de esta fracción, peso bruto vehicular es el peso del vehículo totalmente equipado incluyendo chasis, cabina, carrocería, unidad de arrastre con el equipo y carga útil transportable.



V. Tratándose de automóviles de **más de diez años** o modelos anteriores al de aplicación de esta Ley, el impuesto se pagará a la **tasa del 0%**.

Otros vehículos nuevos. Artículos 12, 13, 14, 14-A y 14-B de la LISTUV

En el punto **XVI.3** conocimos que “otros vehículos”, para efectos de la LISTUV, son las aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas. En este punto conoceremos los señalamientos de la mencionada ley para determinar el ISTUV por la tenencia o uso de dichos vehículos.

Artículo 12 de la LISTUV y Anexo 15, inciso D. De la RMF 2007. Tratándose de **aeronaves** nuevas, el impuesto será la cantidad que resulte de multiplicar el **peso máximo**, incluyendo la carga de la aeronave expresada en toneladas, por la cantidad de **\$ 8,657.06**, para aeronaves de pistón, turbohélice y helicópteros, y por la cantidad de **\$ 9,342.72**, para aeronaves de reacción. **(Ver artículo 14-C de la LISTUV, relativo a la actualización de cantidades).**

Artículo 13 de la LISTUV. Tratándose de **embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor** nuevos, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al **valor total del vehículo** de que se trate el **1.5%**.

Artículo 14 de la LISTUV. Tratándose de motocicletas nuevas, el impuesto se calculará aplicando al valor total de la motocicleta, la siguiente tarifa:

TARIFA del artículo 14 De la LISTUV			
(Ver artículo 14-C de la LISTUV, relativo a la actualización, regla 7.1. y Anexo 15, inciso B. de la RMF 2007)			
Límite inferior	Límite superior	Cuota Fija	% excedente



0.01	108,909.79	0.00	3.0
108,909.80	209,590.83	3,267.29	8.7
209,590.84	281,713.31	12,026.55	13.3
281,713.32	en adelante	21,618.83	16.8

Veamos los siguientes ejemplos para el cálculo del ISTUV a pagar, tratándose de motocicletas nuevas.

EJEMPLOS	CASO "A"	CASO "B"	CASO "C"
Valor total de la motocicleta	100,000.00	200,000.00	3000,000.00
(-) Límite inferior	0.01	108,909.80	281,713.32
(=) Excedente	99,999.99	91,090.20	18,286.68
(x) % excedente	3%	8.7%	16.8%
(=) Subtotal	2,999.99	7,924.84	3,072.16
(+) Cuota fija	0.00	3,267.29	21,618.83
(=) ISTUV A PAGAR	2,999.99	11,192.13	24,690.99

Tratándose de motocicletas de más de diez años, modelos anteriores al de aplicación de esta Ley, el impuesto se pagará a la tasa del 0%.

Artículo 14-A del ISTUV. Tratándose de vehículos de más de diez años de fabricación anteriores al de aplicación de esta Ley, el impuesto se pagará conforme a la siguiente:



TABLA	
TIPO	CUOTA
AERONAVES	\$
PISTÓN (HÉLICE)	1,916.43
TURBOHÉLICE	10,606.99
REACCIÓN	15,324.62
HELICÓPTEROS	2,355.97

El monto de las cuotas establecidas en este artículo se actualizarán con el factor a que se refiere el artículo 14-C de esta Ley.

Artículo 14-B. Tratándose de **automóviles eléctricos nuevos**, así como de aquellos eléctricos, que **además cuenten con motor** de combustión interna (híbridos) , el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del automóvil el **0.16%**.

16.4.2 Vehículos usados

Artículo 15-B de la LISTUV. Tratándose de vehículos de fabricación nacional o importados, a que se refieren los artículos **5o, fracción IV y 14-B** de esta Ley, así como de **aeronaves y motocicletas**, excepto automóviles destinados al transporte de hasta quince pasajeros, el impuesto será el que resulte de multiplicar el importe del impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior por el factor que corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, de acuerdo con la siguiente:

TABLA



Años de Antigüedad	Factor de depreciación
1	0.900
2	0.889
3	0.875
4	0.857
5	0.833
6	0.800
7	0.750
8	0.667
9	0.500

El resultado obtenido conforme al párrafo anterior, se actualizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14-C de esta Ley.

EJEMPLO: Supongamos que un camión de carga modelo 2005 pagó en el ejercicio inmediato anterior la cantidad de \$ 3,275.00 por concepto de ISTUV. El impuesto a pagar en el ejercicio actual sería como sigue:

Impuesto pagado en el ejercicio inmediato		3,275.00
(x)	Factor de depreciación	0.875
(=)	Subtotal	2,865.62
(x)	Factor de actualización (Regla 7.1.1., inciso A.)	1.1387



(=)	ISTUV A PAGAR	3,263.08
-----	----------------------	-----------------

Artículo 15-C de la LISTUV. Tratándose de automóviles de fabricación nacional o importada, de **hasta nueve años modelo anteriores** al de aplicación de esta Ley, destinados al **transporte de hasta quince pasajeros**, el impuesto será el que resulte de aplicar el procedimiento siguiente:

- a) El valor total del automóvil se multiplicará por el factor de depreciación, de acuerdo al año modelo del vehículo¹², de conformidad con la siguiente:

TABLA	
Años de antigüedad	Factor de depreciación
1	0.850
2	0.725
3	0.600
4	0.500
5	0.400
6	0.300
7	0.225
8	0.150
9	0.075

¹² Para efectos de la depreciación y actualización a que se refiere este artículo, los años de antigüedad se calcularán con base en el número de años transcurridos a partir del año modelo al que corresponda el vehículo, de acuerdo al último párrafo del artículo 15-C de la LISTUV.



- b) La cantidad obtenida conforme al inciso anterior se actualizará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14-C de esta Ley; al resultado se le aplicará la tarifa a que hace referencia el artículo 5o de esta Ley.

EJEMPLO		
Automóvil adquirido el 29 de abril 2005 en la cantidad de \$ 150,000.00, incluido el IVA.		
Valor del automóvil (sin incluir el IVA)		130,434.78
(x)	Factor de depreciación	0.600
(=)	Valor neto del automóvil	78,260.86
(x)	Factor de actualización (Regla 7.1.1., inciso A.)	1.1387
(=)	Valor neto actualizado del automóvil	89,115.64
(-)	Límite inferior	0.01
(=)	Excedente	89,115.63
(x)	% sobre el excedente	3%
(=)	Subtotal	2,673.46
(+)	Cuota fija	0.00
(=)	ISTUV A PAGAR	2,673.46

Artículo 15-D de la LISTUV. Tratándose de **embarcaciones, veleros, esquí acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas y tablas de oleaje con motor**, usados, el impuesto será el que resulte de aplicar el procedimiento siguiente:

- a) El valor total del vehículo de que se trate se multiplicará por el factor de depreciación de acuerdo al año modelo, de conformidad con la siguiente:

TABLA



Años de antigüedad	Factor de depreciación	Años de antigüedad	Factor de depreciación
1	0.9250	11	0.3500
2	0.8500	12	0.3000
TABLA			
3	0.7875	13	0.2625
4	0.7250	14	0.2250
5	0.6625	15	0.1875
6	0.6000	16	0.1500
7	0.5500	17	0.1125
8	0.5000	18	0.0750
9	0.4500	19 y siguientes	0.0375
10	0.4000		

La cantidad obtenida conforme al inciso anterior, se actualizará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14-C de esta Ley; al resultado se le aplicará la tasa a que hace referencia el artículo 13 de la misma.

EJEMPLO		
Velero adquirido el 6 de marzo 2000 en la cantidad de \$ 10'000,000.00, más IVA, para uso personal del propietario		
Valor total del velero		10'000,000.00
(x)	Factor de depreciación	0.50





(=)	Valor neto del velero	5'000,000.00
(x)	Factor de actualización (Regla 7.1.1., inciso A.)	1.1387
(=)	Valor neto actualizado del velero	5'693,500
(x)	Tasa	1.5%
(=)	ISTUV A PAGAR	85,402.50

16.5 Momento en que se paga el impuesto

16.5.1 Vehículos nuevos

El tercer párrafo del artículo 1º de la LISTUV establece que, tratándose de vehículos nuevos, el impuesto deberá calcularse y enterarse en el momento en el cual se solicite el registro del vehículo, permiso provisional para circulación en traslado o alta del vehículo.

El impuesto se pagará en las oficinas de la entidad en que la autoridad federal, estatal, municipal o del Distrito Federal autorice el registro, alta del vehículo o expida el permiso provisional para circulación en traslado, de dicho vehículo.

El tercer párrafo del artículo 1º de la LISTUV establece que los importadores ocasionales efectuarán el pago del impuesto a que se refiere esta Ley, correspondiente al primer año de calendario en la aduana respectiva en el momento en que los vehículos queden a su disposición en la aduana, recinto fiscal o fiscalizado o en el caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

Los contribuyentes de este impuesto no están obligados a presentar, por dicha contribución, la solicitud de inscripción ni los avisos del registro federal de contribuyentes. No obstante lo dispuesto en este párrafo, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el citado registro para efectos del pago de otras



contribuciones deberán anotar su clave correspondiente en los formatos de pago de este impuesto.

16.5.2 Vehículos usados

Los contribuyentes pagarán el impuesto por año de calendario durante los tres primeros meses ante las oficinas autorizadas.

Conclusión

El ISTUV tiene algunas particularidades que lo convierten en una contribución que merece especial cuidado en su cálculo. La regla general es que las autoridades fiscales lo calculen y el contribuyente sólo tiene la obligación sustantiva del pago.

No obstante lo anterior, el estudiante de Contaduría tiene la obligación de atender el programa de estudios de la asignatura y adquirir un conocimiento general sobre el ISTUV, independientemente de que para cualquier persona es recomendable cerciorarse de que las contribuciones que está pagando son las correctas.

Bibliografía del tema 16

1. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigentes en 2008
2. Criterios del SAT vigentes en 2008
3. Ley del impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos vigente en 2008
4. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008

Actividades de aprendizaje

A.16.1. Consigue tres formatos de pago del ISTUV y revisa si el cálculo del impuesto es correcto.



- A.16.2.** Revisa el Decreto mediante el cual se abroga la LISTUV, escribe unas líneas con tu opinión sobre la abrogación de dicha Ley y coméntalas con tu asesor .
- A.16.3.** Ofrece un breve comentario acerca de la probabilidad de que, próximamente, las entidades federativas impongan un impuesto local a la tenencia o uso de vehículos.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Cómo se calcula el ISTUV de un automóvil nuevo destinado al servicio de “taxi”?
2. ¿Qué es lo que grava la LISTUV?
3. ¿Quiénes son los sujetos del ISTUV?
4. ¿Existen exenciones subjetivas en la LISTUV?
5. Proporciona cinco ejemplos de vehículos que no pagan el ISTUV.

Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. El ISTUV de vehículos nuevos se paga:
 - a) En el momento en que se haga cualquier trámite relacionado con la circulación del vehículo.
 - b) Dentro de los 15 días siguientes a la obtención del permiso provisional para que el vehículo circule.
 - c) A más tardar el día 17 del mes siguiente a la adquisición del vehículo.
 - d) Dentro de los 10 días siguientes a la obtención de las placas para la circulación del vehículo.
2. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la tasa que debe aplicarse en el cálculo del ISTUV correspondiente a una embarcación?
 - a) 0.245%
 - b) 0.50%
 - c) 1.5%
 - d) 0.165%



Indica si la oración es falsa o verdadera

3. Los contribuyentes del ISTUV deberán inscribirse ante el RFC.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. Cuando la LISTUV señala “otros vehículos” se refiere a _____.

5. La LISTUV fue abrogada en el Decreto publicado el _____.



TEMA 17. GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Objetivo particular

Adquirir un conocimiento general del Impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN), de sus elementos esenciales y de las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (LISAN).

Temario detallado

- 17.1 Estructura de la LISAN
- 17.2 Sujeto y objeto del impuesto
 - 17.2.1 Concepto de enajenación
 - 17.2.2 Concepto de importación
 - 17.2.3 Exenciones objetivas
- 17.3 Valor gravable (Base) y tasa o tarifa
- 17.4 Pago del impuesto
- 17.5 Fondo de Compensación

Introducción

El impuesto que nos corresponde estudiar en este tema (ISAN) es un impuesto que grava la enajenación o importación de automóviles nuevos y es del grupo de contribuciones no muy conocidas, en virtud de que no se separa en las facturas que nos expide la agencia de automóviles que nos los venden.

No obstante lo anterior, es una contribución muy importante en la actualidad, debido al considerable incremento en la demanda de automóviles, puesto que éstos han dejado de ser un lujo para convertirse en una necesidad de la vida moderna.



Por las razones antes expuestas, es necesario ofrecer al estudiante de Contaduría un panorama general del ISTUV, con el fin de que pueda identificar los elementos esenciales del impuesto y adquirir la capacidad para calcularlo correctamente.

17.1 Estructura de la LISAN

La LISAN es una pequeña ley y tiene una estructura muy sencilla como lo vamos a constatar en el cuadro que presento a continuación.

Artículo	Concepto
1	Sujetos
2	Objeto, base y tasa o tarifa
3	Tarifa
4	Pagos provisionales y del ejercicio
5	Definiciones
6	Concepto de enajenación
7	Concepto de importación
8	Exenciones
9	Momento de enajenación
10	Pago del impuesto en importaciones
11	Devoluciones recibidas
12	Varios establecimientos
13	Importaciones en zona fronteriza
14	Fondo de Compensación del ISAN



17.2 Sujeto y objeto del impuesto

El elemento personal de cualquier contribución se llama sujeto y casi siempre va unido al objeto de la misma. En el caso del ISAN, el primer artículo de la ley que lo regula señala que serán sujetos, es decir, que están obligados al pago del impuesto las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

I. Enajenen automóviles¹³ nuevos¹⁴

II. Importen en definitiva al país automóviles¹⁵, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Como podemos observar, serán sujetos del ISAN las personas físicas y las morales, siendo su objeto gravable la enajenación de automóviles nuevos o su importación.

17.2.1. Concepto de enajenación

El artículo 6º de la LISAN establece que debe entenderse por enajenación para efectos de esta Ley:

... además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, la incorporación del automóvil al activo fijo¹⁶ de las empresas fabricantes,

¹³ Se entiende por 'automóviles', los de transporte hasta de quince pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos incluyendo los de tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

¹⁴ Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

¹⁵ los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley, son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.

¹⁶ Se entiende que los automóviles se incorporan al activo fijo de las empresas cuando se utilicen para el desarrollo de las actividades del contribuyente.



ensambladoras o importadoras de automóviles e inclusive al de los distribuidores autorizados y comerciantes en el ramo de vehículos, o los que tengan para su venta por más de un año, excepto cuando se trate de automóviles por los que ya se hubiera pagado el impuesto a que esta Ley se refiere.

De conformidad con el artículo 9º de la LISAN se considera que la **enajenación se realiza** en el momento en que se realice cualquiera de los supuestos siguientes:

- I. Se envíe al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el automóvil.
- II. Se pague parcial o totalmente el precio.
- III. Se expida el comprobante de la enajenación.
- IV. Al incorporarse al activo fijo o al transcurrir el plazo de un año a que se refiere el primer párrafo del artículo 6o de esta Ley.

17.2.2. Concepto de importación

El artículo 7º de la LISAN señala lo que debe entenderse por importación para efectos de esta Ley:

Para los efectos de esta Ley se considera importación la que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera, salvo en los casos en que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley.

17.2.3 Exenciones objetivas

El artículo 8º de la LISAN establece las siguientes exenciones objetivas del impuesto:

- I. La **exportación definitiva** de automóviles.



- II. La enajenación de vehículos cuyo precio no exceda de **\$ 150,000.00**¹⁷. En vehículos cuyo precio se encuentre comprendido entre **\$150,000.01 y hasta \$190,000.00**¹⁸, la exención será del **50%** del pago del impuesto que establece esta Ley. Estas exenciones también aplican a la importación de automóviles.

- III. La **importación de vehículos en franquicia**, de conformidad con el artículo 62, fracción I, de la Ley Aduanera, o con los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

17.3. Valor gravable (Base) y tasa o tarifa

El artículo 2º y 3º de la LISAN se encargan de señalar el valor gravable y la tasa o tarifa para efectos de este impuesto, a través de los siguientes señalamientos:

- a) El impuesto se calculará aplicando la tasa o tarifa del artículo 3º de la LISAN, al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones y excluyendo el IVA.

¹⁷ El precio incluye el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones y excluye el IVA.

¹⁸ Actualizable en el mes de enero de cada año, aplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación dentro de los tres primeros días de enero de cada año.



- b) En el caso de automóviles importados, se aplicará la tarifa del artículo 3º de la LISAN, al precio de enajenación, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

Para calcular el impuesto se aplicará:

- I. Tratándose de automóviles con **capacidad hasta de quince pasajeros**, al precio de enajenación del automóvil de que se trate, se le aplicará lo siguiente:

TARIFA actualizada del artículo 3º de la LISAN			
(Ver Anexo 15, inciso D. de la RMF 2007)			
Límite inferior	Límite superior	Cuota Fija	% excedente
0.01	174,485.97	0.00	2.0
174,485.98	209,383.11	3,489.66	5.0
209,383.12	244,280.41	5,234.59	10.0
244,280.42	314,074.61	8,724.31	15.0
314,074.62	en adelante	19,193.42	17.0

Si el precio del automóvil es superior a \$ 481,815.12, se reducirá del monto del impuesto determinado, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y los \$ 481,815.12.

- II. Tratándose de **camiones** con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos, incluyendo los tipos panel con capacidad máxima de tres pasajeros y remolques y semirremolques tipo vivienda, al precio de enajenación del vehículo de que se trate se le aplicará la **tasa del 5%**.



EJEMPLOS	CASO "A"	CASO "B"	CASO "C"
Valor total del automóvil	125,000	180,000.00	500,000.00
(-) Límite inferior		174,485.98	314,074.62
(=) Excedente		5,514.02	185,925.38
(x) % excedente		5.0%	17.0%
(=) Subtotal		275.70	31,607.31
(+) cuota fija		3,489.66	19,193.42
(=) Subtotal		3,765.36	50,800.73
(-) Reducción		50%	7%
		1,882.68	1,272.94
(=) ISAN A PAGAR	EXENTO	1,882.68	49,527.79

17.4. Pago del impuesto

El artículo 4º de la LISAN señala lo siguiente:

- El pago **impuesto** se calculará por **ejercicios fiscales**, excepto en el caso de las **importaciones** a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, en virtud de que se paga en la **aduana** mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación.
- Los contribuyentes efectuarán **pagos provisionales** a más tardar el **día 17** de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que



presentarán en las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

- c) El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagará mediante **declaración** que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los **tres meses siguientes** al cierre del mismo ejercicio.
- d) Si un contribuyente tuviera **uno o varios establecimientos** ubicados en **entidad federativa diferente** a la del **domicilio fiscal** del establecimiento matriz o principal, deberá presentar **en cada una de las entidades federativas** en la que se ubiquen los referidos **establecimientos, declaración mensual de pago provisional y declaración del ejercicio**, por las operaciones que correspondan a dichos establecimientos, las cuales se deberán presentar en las oficinas autorizadas por la autoridad fiscal competente. Asimismo, **la oficina matriz** o principal deberá presentar su **declaración de pago provisional y declaración del ejercicio**, por las operaciones que realice en la **entidad en que se ubique**.

- e) El artículo 12 de la LISAN señala:

Quando los contribuyentes tengan establecimientos en dos o más Entidades Federativas, deberán llevar los registros contables necesarios para informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la declaración del ejercicio, de las ventas realizadas en cada entidad federativa.

- f) De conformidad con el artículo 11 de la LISAN:

No procederá la devolución ni compensación del impuesto establecido en esta Ley, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

Para los efectos de esta Ley, no se considerarán automóviles nuevos, aquéllos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en esta Ley, incluyendo los que se devuelvan al enajenante.

Los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados de automóviles o comerciantes en el ramo de vehículos, no harán la separación del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación.



17.5. Fondo de Compensación

A partir de 2006 se estableció el Fondo de Compensación a que hace referencia el artículo 14 de la LISAN, para resarcir a las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (CNCF) de la disminución de sus ingresos derivada de las exenciones del ISAN que se otorgaron a partir de esa fecha. Dicho Fondo se integra con la cantidad de \$1,589,492,298.00 por ejercicio y se divide entre las entidades federativas mensualmente, mediante coeficientes de distribución contenidos en la tabla del mencionado artículo.

Las entidades federativas están obligadas a entregar un 20% de la cantidad que les corresponda del Fondo a sus municipios.

EJEMPLO			
Distribución mensual del Fondo de Compensación $\frac{1'589,492,298.00}{12} = 132'457,691.50$			
Entidad Federativa	Coeficiente de distribución	Entidad Federativa	Municipios
Colima	0.005974	791,302.25	158,260.44
Estado de México	0.108289	14'343,710.95	2'868,742.19
Zacatecas	0.004396	582,284.01	116,456.80

Conclusión

El ISAN es un impuesto que cada día adquiere más importancia en cuanto a su recaudación, debido a la demanda de automóviles nuevos. Como hemos podido observar, es un impuesto indirecto al consumo del cual, aunque la Ley no lo señala claramente, el adquirente de los automóviles es el sujeto económico del impuesto, en virtud de que forma parte del precio en que los adquiere.



Los sujetos jurídicos del impuesto son las personas que enajenan o importan automóviles nuevos; el ISAN se calcula aplicando al precio de enajenación la tarifa o la tasa, según corresponda, establecidas en la LISAN.

Los sujetos jurídicos tendrán la obligación de declarar el ISAN en forma provisional mensual y mediante declaración del ejercicio.

Bibliografía del tema 17

1. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento vigentes en 2008
2. Criterios del SAT vigentes en 2008
3. Ley del impuesto sobre Automóviles Nuevos vigente en 2008
4. Resolución Miscelánea de Comercio Exterior 2007-2008
5. Resolución Miscelánea Fiscal vigente

Actividades de aprendizaje

- A.17.1.** Lee el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera para efectos de saber qué son los “vehículos en franquicia” a que se refiere la fracción III del artículo 8º de la LISAN.
- A.17.2.** Elabora un ejemplo en donde se muestre el impacto financiero de las contribuciones que deben pagarse al adquirir un automóvil nuevo con un valor de \$ 300,000.00 (ISAN, ISTUV e IVA) y coméntalo en sesión plenaria con la asesoría de tu profesor.
- A.17.3** Calcula el ISAN de una camioneta pick-up importada, modelo 2005, con un valor de \$ 200,000.00 y somételo a revisión de tu asesor.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas



1. ¿Quiénes son los sujetos jurídicos del ISAN?
2. ¿Cómo se calcula el ISAN?
3. ¿Qué se entiende por precio de enajenación para efectos del ISAN?
4. ¿Cuál es la razón de la existencia del Fondo de Compensación que se distribuye a las Entidades federativas?
5. ¿Cuáles son las exenciones contenidas en la LISAN?

Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la tasa que debe aplicarse para el cálculo del ISAN correspondiente a camiones?
 - a) 7%.
 - b) 10%.
 - c) 5%.

2. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un supuesto de enajenación por parte de las empresas fabricantes, ensambladoras o importadoras de automóviles?
 - a) La venta de automóviles al público en general.
 - b) La incorporación de automóviles al activo fijo.
 - c) La donación de automóviles a donatarias autorizadas.

Indica si la oración es falsa o verdadera

3. El ISAN es un impuesto directo.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. Un distribuidor autorizado de automóviles debe pagar el ISAN por las importaciones que de estos bienes realice.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--



5. Tratándose de automóviles con capacidad de hasta quince pasajeros, el ISAN se calculará aplicando _____.



TEMA 18. REGÍMENES DE TRÁFICO DE MERCANCÍAS EN COMERCIO EXTERIOR

Objetivo particular

Conocer los regímenes establecidos en la Ley Aduanera para la introducción o extracción de mercancías en territorio nacional.

Temario analítico

18.1 Generalidades sobre comercio exterior

18.1.1 Facultad constitucional en materia de comercio exterior

18.1.2 Ley de Comercio Exterior, Ley Aduanera y Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación

18.2 Aduanas y recintos fiscalizados y estratégicos

18.3 Regímenes aduaneros

18.3.1 Definitivos

18.3.2 Temporales

18.3.3 Depósito fiscal

18.3.4 Tránsito de mercancías

18.3.5 De elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado

18.3.6 Recinto fiscalizado estratégico

Introducción

En diversas disposiciones fiscales, los regímenes y procedimientos para el despacho aduanero de las mercancías son muy importantes; por ejemplo, para efectos de la LISR, las adquisiciones de mercancías de procedencia extranjera no podrán deducirse si no se importaron legalmente. Refiriéndonos a la LIVA, recordemos que las importaciones y las exportaciones de mercancías son



actividades objeto de dicho impuesto y que varios de sus artículos hacen referencia a regímenes temporales, definitivos, de tránsito, fiscalizados, etc.

No estaremos en condiciones de interpretar y aplicar correctamente las disposiciones de los artículos antes mencionados sin un conocimiento general sobre los regímenes de tráfico de las mercancías en el comercio internacional, así como de los impuestos establecidos en las leyes correspondientes.

Por las razones expuestas, este tema está dedicado a introducir al estudiante en conceptos generales de comercio exterior y de los regímenes aduaneros.

Es indispensable para el estudiante de temas fiscales tener conocimientos generales de comercio exterior: los preceptos constitucionales relativos; la existencia de leyes que lo regulan; saber distinguir entre los diversos regímenes aduaneros; conocer que existen impuestos especiales a la importación y a la exportación, entre otros.

Dicho conocimiento le permitirá interpretar y aplicar con propiedad las disposiciones fiscales que establecen contribuciones a las importaciones o exportaciones, específicamente las contenidas en la LIVA y la LIESPYS, además de las leyes que especialmente regulan las operaciones de comercio exterior como son la LCE, LA y la LIGI y la LIGE.

18.1 Generalidades sobre comercio exterior

Comercio exterior es un término que se utiliza para referirnos a la importación y exportación de mercancías en un país; es una variable de los sistemas económicos de todo el mundo y que está íntimamente relacionada con el concepto de **aranceles**, es decir, gravámenes al tránsito internacional de mercancías.



18.1.1 Facultad constitucional en materia de comercio exterior

Es facultad del Ejecutivo Federal: “crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, así como regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías cuando lo estime necesario”.¹⁹ Esta facultad la establece el artículo 131 de la CPEUM que a la letra dice:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

La facultad antes mencionada se señala específicamente en el artículo 4º, de la Ley de Comercio Exterior (LCE).

La Secretaría de Economía es la encargada de:

estudiar, proyectar y proponer al Ejecutivo federal modificaciones arancelarias; tramitar y resolver las investigaciones para medidas de salvaguarda; estudiar y establecer medidas de regulación y restricción no arancelaria; establecer reglas de origen; otorgar permisos previos; tramitar y resolver las investigaciones en materia de prácticas desleales de comercio internacional, así como determinar las cuotas compensatorias que resulten de dichas investigaciones; coordinar las negociaciones internacionales y establecer mecanismos de promoción a las exportaciones.²⁰

¹⁹ Juan Álvarez Villagómez, *Impuestos al Comercio Exterior*, México, Gasca Sicco, 2005, p. 3.

²⁰ loc. cit.



18.1.2 Ley de Comercio Exterior, Ley Aduanera y Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación

El comercio exterior se encuentra regulado en nuestro país por la ley del mismo nombre y cuyo objetivo lo señala el artículo primero:

La presente Ley tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.

La Ley Aduanera (LA) tiene como objetivo, según el artículo primero:

Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación²¹ es un listado de mercaderías con su correspondiente código (clasificación arancelaria) y las cuotas que deberán aplicarse al valor en aduanas o a las unidades de medida, así como las exenciones o prohibiciones a las mismas. Abundaré sobre esta ley en el Tema 19 de estos apuntes.

18.2 Aduanas, recintos fiscales, fiscalizados y estratégicos

Las **aduanas** son una figura muy importante en materia de comercio exterior. El primer párrafo del artículo 14 de la LA señala: “**El manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior compete a las aduanas**”.

A falta de la definición de **aduana** en nuestra legislación, tomaremos la definición que encontramos en el sitio de Internet de Wikipedia y diremos que **es**:

²¹ Publicada en el DOF el 18 de junio 2007.



una oficina pública o institución fiscal establecida generalmente en **costas** y **fronteras** con el fin de registrar el tráfico internacional de **mercancías** que se **importan** o **exportan** en y desde un **país** concreto y cobrar los **impuestos** que adeudan. Sin embargo, la aduana no se limita al control de las mercancías, sino que en ella también se regula el tráfico de **personas** y, en menor medida, de capitales (la mayor parte de éstos circulan a través del sistema bancario). El derecho de aduana recibe el nombre de arancel aduanero. Y este se divide en partidas arancelarias. Estos derechos son de uso exclusivo de los gobiernos, y suponen una provechosa fuente para la **hacienda pública**. Otra justificación del derecho de aduana está en la protección de la producción nacional mediante el encarecimiento a través de estos impuestos de las mercancías extranjeras. Con ello se favorece al producto nacional ponga freno al extranjero, dado que parte en condiciones más ventajosas a la hora de ofrecer un precio más competitivo en el **mercado** interno. Esta protección, llevada al extremo, es conocida como **prohibicionismo**. Actualmente en la aduana no sólo se devenga y exige el pago de los aranceles, sino también impuestos indirectos.²²

Los **recintos fiscales**, -según el segundo párrafo del artículo 14 de la LA-, “**son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas**”.

Respecto a los **recintos fiscalizados**, el tercer párrafo del artículo 14 de la LA señala lo siguiente:

El Servicio de Administración Tributaria podrá otorgar concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales, en cuyo caso se denominarán recintos fiscalizados. La concesión se otorgará mediante licitación conforme a lo establecido en el Reglamento e incluirá el uso, goce o aprovechamiento del inmueble donde se prestarán los servicios.

El artículo 14-D de la LA define lo que debemos entender por un **recinto fiscalizado estratégico**:

²² Material en línea, disponible en <http://es.wikipedia.org/wiki/Aduana>, actualizado el 15/09/08, recuperado el 10/10/08.



Las personas que tengan el uso o goce de un inmueble dentro o colindante con un recinto fiscal, fiscalizado o recinto portuario, tratándose de aduanas marítimas, fronterizas, interiores de tráfico ferroviario o aéreo, podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria la habilitación de dicho inmueble en forma exclusiva para la introducción de mercancías bajo el régimen de recinto fiscalizado estratégico y la autorización para su administración. El inmueble habilitado se denominará recinto fiscalizado estratégico.

Resumiendo, podemos decir que 'aduana' es la figura a través de la cual se regula el manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior y que los recintos fiscales y fiscalizados son los lugares donde se llevan a cabo estas actividades por parte de la autoridad o de los particulares, respectivamente.

18.3. Regímenes aduaneros

Aún sin una definición de **régimen aduanero**, podemos decir que es el estatus que tendrán las mercancías que se importan o exportan, es decir, las condiciones, el destino y, en general, la forma en que cada artículo es introducido o sale del territorio nacional. La LA, a través de su Título I, reconoce los siguientes regímenes:

1. **Definitivos**, que pueden ser tanto de importación, como de exportación.
2. **Temporales**, también para la importación o la exportación.
3. **Depósito fiscal** cuyo propósito es el almacenamiento de las mercancías que serán destinadas al comercio exterior.
4. **Tránsito de mercancías**, para el traslado nacional o internacional de las mercancías de una aduana nacional a otra.
5. **Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado**, en el que se permite la importación temporal de mercancías para su elaboración, transformación o reparación y posteriormente se retornen al extranjero; este



es el régimen de la industria maquiladora o del Programa de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación (PITEX).

En el siguiente apartado se analizan cada uno de estos regímenes. Información adicional y oficial del SAT sobre estos regímenes podrás encontrarla en la siguiente dirección electrónica:

http://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/2008/importando_exportando/142_10059.html

18.3.1 Regímenes definitivos

Dentro de estos regímenes se encuentran:

a) **Régimen de importación definitiva.** De acuerdo al artículo 96 de la LA: Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

b) **Régimen de exportación definitiva.** El artículo 102 de la LA señala que: El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

En ambos casos será necesario presentar el pedimento aduanal en el que se señalará el régimen aduanero que se solicita y estarán sujetos al pago de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, así como a todas las formalidades para su despacho.

18.3.2 Regímenes temporales

Dentro de estos regímenes también encontramos:



a) Régimen de importación temporal, el cual se encuentra regulado por el artículo 106 de la LA:

Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, por los siguientes plazos...

Las mercancías importadas bajo el régimen temporal no pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias, puesto que se retornarán al extranjero; sin embargo, deberán cumplir con las obligaciones relativas a regulaciones y restricciones no arancelarias y cumplir con las formalidades para su despacho.

Si cumplidos los plazos de estancia señalados por la LA no se retornan las mercancías, se considera que las mismas se encuentran ilegalmente en el país.

b) Régimen de exportación temporal. El artículo 115 de la LA señala:

Se entiende por régimen de exportación temporal para retornar al país en el mismo estado, la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen del extranjero sin modificación alguna.

El artículo 116 de la LA señala los plazos para la salida de las mercancías en el régimen de exportación temporal; el artículo 117 de la misma Ley permite que los bienes exportados temporalmente puedan someterse a procesos de transformación, elaboración o reparación hasta por dos años y hasta cuatro años.

En la exportación temporal no se pagarán los impuestos al comercio exterior y se cumplirán todas las demás obligaciones formales; sin embargo, por los bienes retornados al país que hayan sido modificados se pagará el impuesto general de importación sobre el valor añadido en el extranjero.



18.3.3 Régimen de depósito fiscal

El artículo 119 de la LA señala:

El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias.

Las mercancías sujetas a este régimen podrán:

- a) Importarse definitivamente.
- b) Exportarse definitivamente.
- c) Importarse temporalmente por empresas maquiladoras o PITEX.
- d) Retornarse al extranjero.
- e) Reincorporarse al mercado nacional.

Las mercancías pueden retirarse total o parcialmente una vez que se hayan pagado los gravámenes al comercio exterior correspondientes, actualizados o conforme a la variación cambiaria del peso contra el dólar y tal como lo establece el artículo 120 de la LA.

Una industria que se beneficia con este régimen aduanero es la automotriz, puesto que le permite importar todo el material que necesitan para producir o ensamblar vehículos y realizar el pago de los gravámenes correspondientes a dicha importación hasta que se extraen del depósito fiscal los vehículos o refacciones.

18.3.4 Régimen de tránsito de mercancías

El artículo 124 de la LA establece que: **“El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra.”**

El tránsito de las mercancías puede ser:



a) Interno cuando, por ejemplo, la aduana de Nuevo Laredo le envía mercancías de procedencia extranjera a la aduana de Querétaro para que ésta se encargue del despacho para su importación, por así convenir al importador (artículo 125 de la LA).

b) Internacional cuando, por ejemplo, la aduana de Veracruz le envía mercancías de procedencia extranjera a la aduana de Nuevo Laredo y cuyo destino será a los Estados Unidos de América.

Tanto en el tránsito nacional como internacional se determinarán provisionalmente las contribuciones al comercio exterior, las cuotas compensatorias y demás gravámenes que se tengan que pagar con motivo de la importación a las tasas más altas y garantizarlas mediante depósito en cuenta aduanera. De no cumplirse los plazos que establecen mediante reglas de carácter general, la determinación provisional de gravámenes se considerará definitiva.

18.3.5 Régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado

El artículo 135 de la LA señala:

El régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales, a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas, respectivamente.

El retiro de las mercancías sujetos a este régimen tendrá siempre como destino el retorno al extranjero y la introducción de mercancías extranjeras bajo este régimen se sujetará al pago del impuesto general de importación en los casos previstos en el artículo 63-A de esta Ley y de las cuotas compensatorias aplicables a este régimen. El impuesto general de importación se deberá determinar al destinar las mercancías a este régimen.



18.3.6 Régimen de recinto fiscalizado estratégico

El recinto fiscalizado estratégico (artículo 14-B de la LA) es un régimen aduanero privilegiado, puesto que no se paga gravamen alguno por la importación de mercancías ni se sujetan al cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, sólo deberán cumplir las de sanidad, ambiente y seguridad nacional. Este régimen consiste, de conformidad con el artículo 135 de la LA:

en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación.

Las mercancías sujetas a este régimen pueden permanecer almacenadas por dos años y retirarse del recinto para importarse en forma definitiva, exportarse, destinarse a depósito fiscal o al régimen temporal para maquiladoras o PITEEX.

Siendo este régimen tan privilegiado, los recintos fiscalizados estratégicos sólo pueden ser autorizados a personas morales muy solventes, con gran capacidad técnica, administrativa y financiera y que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La autorización se otorga hasta por 20 años, prorrogable a solicitud del interesado.

Conclusión

El comercio exterior es un factor decisivo en la actividad económica de cualquier país y las contribuciones que lo gravan tienen la finalidad de regular ese tránsito de mercancías de y hacia el exterior.

Entre otras disposiciones legales de regulación del comercio exterior, tenemos la CPEUM, la LCE, la LIGIE y la LA. Todas estas disposiciones forman el principal marco teórico jurídico de las operaciones de importación y exportación que se realizan en nuestro territorio nacional.



Nuestra legislación no define lo que debemos entender por importación o exportación, limitándose a señalar los actos o actividades que para efectos debe entenderse como una y como otra, a través de las disposiciones de la LA.

El Título IV de la LA se encarga de los regímenes aduaneros, señalando en cada caso, cuándo las mercancías deben asignarse a cada régimen, las características, los requisitos y las consecuencias de ellos.

Bibliografía del tema 18

1. Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, Gasca Sicco, México, 2005
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2008
3. Ley Aduanera vigente en 2008
4. Ley de Comercio Exterior vigente en 2008
5. Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz, *“Las contribuciones y los aprovechamientos derivados del comercio exterior”*, México, 2004
6. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008.

Actividades de aprendizaje

A.18.1 Investiga en la LA cuáles son los plazos establecidos para la importación temporal de vehículos de prueba, contenedores y carros de ferrocarril y casa rodantes, para complementar la información contenida en el inciso a) del apartado 18.3.2 de estos apuntes.

A.18.2 Consulta la siguiente dirección electrónica: [tp://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/2008/importando_exportando/142_10059.html](http://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/2008/importando_exportando/142_10059.html) y escribe tu opinión sobre la utilidad de dicha página para los estudiantes de esta asignatura.

A.18.3 Elabora un mapa mental sobre los regímenes aduaneros establecidos en la LA.



Cuestionario de evaluación

1. ¿Qué es una aduana?
2. Distingue entre un recinto fiscal y un recinto fiscalizado.
3. ¿Qué es un régimen aduanero?
4. ¿Qué es un régimen temporal?
5. ¿Qué es un recinto fiscalizado estratégico?

Examen de autoevaluación

En la primera columna aparece un listado de considerandos; en la segunda, diez opciones de respuesta. Indican las opciones de los considerandos que se mencionan. Cada letra de la columna uno corresponde al número de un reactivo en la columna de respuestas. Selecciona la opción correcta en la columna 2, del 1 al 10. Las opciones pueden ser utilizadas más de una vez.



A	Régimen aduanero más privilegiado.	1	El manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior.							
B	Facultad del Ejecutivo en materia de comercio exterior.	2	Tiempo limitado y finalidad específica.							
C	Competencia de las aduanas.	3	Permanencia en el extranjero por tiempo ilimitado.							
D	Objetivo de la Ley Aduanera.	4	Recinto fiscalizado estratégico.							
E	Característica del régimen de importación temporal.	5	No podrá transferirse la propiedad o el uso de las mercancías.							
F	Característica del régimen de exportación definitiva.	6	No se pagan los impuestos al comercio exterior.							
		7	Artículo 131 de la CPEUM.							
		8	Regular la entrada y salida de mercancías del territorio nacional.							
		9	A través de la SE.							
		10	Pago de los impuestos al comercio exterior.							
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A										
B										
C										
D										
E										
F										



TEMA 19. IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Objetivo particular

Proporcionar al estudiante un panorama general sobre los Impuestos Generales de Importación y Exportación, así como del Derecho de trámite Aduanero.

Temario analítico

19.1 Impuesto General de Importación (IGI)

19.1.1 Base gravable

19.1.2 Determinación del IGI

19.2 Impuesto General de Exportación (IGE)

19.2.1 Base gravable

19.2.2 Determinación del IGE

19.3 Derecho de Trámite Aduanero (DTA) y su determinación

19.4 Cuotas compensatorias

19.5 Mercancías que no pagan los impuestos al comercio exterior

Introducción

Las contribuciones que establece un Estado pueden tener finalidades fiscales o extrafiscales; las primeras tienen el objetivo de proveer de recursos para cubrir el gasto público, mientras que las segundas sirven como instrumentos eficaces de política financiera, económica o social; por ejemplo: el impuesto a los cigarrillos tienen como finalidad extrafiscal desalentar el hábito del tabaquismo.

Mucho se ha comentado sobre los fines de las contribuciones al comercio exterior porque, si bien tienen un fin recaudatorio, su finalidad principal es regular el intercambio de mercancías de procedencia extranjera para evitar daños a la economía nacional.



Las principales contribuciones al comercio exterior son los impuestos generales de importación y exportación, establecidos en la Ley General de los Impuestos a la Importación y a la Exportación (LIGIE).

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, más conocida como “Tarifas”, es un listado de mercaderías con su correspondiente código (clasificación arancelaria) y las cuotas que deberán aplicarse al valor en aduanas o a las unidades de medida, así como las exenciones o prohibiciones a las mismas. Estas cuotas pueden ser:

- a) **Ad valorem**, cuando se trata de un porcentaje que se aplica sobre el valor en aduana de las mercancías. A continuación, un ejemplo de este tipo de cuota.

Código	Descripción	Unidad	Impuesto	
			Imp.	Exp.
18.01	Cacao en grano, entero o partido, crudo o tostado.			
1801.00	Cacao en grano, entero o partido, crudo o tostado.			
1801.00.01	Cacao en grano, entero o partido, crudo o tostado.	Kg.	15	Ex.

- b) **Específicos**, si se expresa en términos monetarios por unidad de medida. Un ejemplo de este tipo de gravamen sería el siguiente.²³

²³ Véase el Artículo 8 del Decreto de reformas del 30-VI-07



Código	Descripción	Unidad	Impuesto	
			Imp.	Exp.
8.06	Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao.			
18.06.10	Cacao en polvo con adición de azúcar u otro edulcorante.			
18.06.10.01	Con un contenido de azúcar igual o superior al 90%, en peso.[]	Kg.	0.36	Ex.

c) **Mixtos**, cuando se combina una cuota *ad valorem* con una específica.²⁴

Código	Descripción	Unidad	Impuesto	
			Imp.	Exp.
8.06	Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao.			
18.06.10	Cacao en polvo con adición de azúcar u otro edulcorante.			
18.06.10.01	Con un contenido de azúcar igual o superior al 90%, en peso.		20%	Ex.
18.06.10.99	Los demás		+ AE	

La exportación de mercancías se encuentra prácticamente exenta del *ad valorem*, con algunas prohibiciones, como en el caso de bienes que hayan sido declarados

²⁴ Véase el Artículo 11 del Decreto de reformas del 30-VI-07.



monumentos arqueológicos. La exención es comprensible ya que se trata de estimular la exportación por ser fuente de divisas.

Como podemos observar, las leyes en comento no son, principalmente, unas tarifas para el pago de los impuestos de importación y exportación. Dichas tarifas cambian constantemente, ya sea porque se agregan mercancías o porque las cuotas pueden cambiar. Estos cambios se publican en el DOF.

19.1. Impuesto General de Importación

La LGIE contiene sólo dos artículos y el primero de ellos contiene las tarifas de los impuestos, dividido en 22 secciones y 98 capítulos, referidos a diferentes tipos de mercancías.

Las tarifas tienen dos partes fundamentales: las nomenclaturas y la columna impositiva correspondiente. La nomenclatura consiste en un lenguaje lógico y sistemático aceptado internacionalmente con el objeto de la fluidez expedita de las mercancías sujetas al comercio internacional.²⁵ Las fracciones arancelarias están constituidas por: dos números correspondientes al capítulo, seguidas del tercer y cuarto dígito de codificación; las subpartidas se significan por adicionar un quinto y sexto dígito y se dividen en: de primer nivel y segundo nivel, siendo éstas últimas el resultado de desglosar el texto de aquellas. Por último, las fracciones se identifican adicionando al código de las subpartidas un séptimo y octavo dígito. Veamos el siguiente ejemplo:

Código	Descripción
--------	-------------

²⁵ La nomenclatura incorporada en las tarifas mexicanas se basa en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, adoptado por el Consejo de Cooperación Aduanera, vigente en la mayoría de los países de la Organización Mundial de Comercio (OMC). México también utiliza los sistemas denominados NALADI y NALADISA, derivados de los acuerdos con la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).



01.01	Caballos, asnos, mulos y burdéganos, vivos.
0101.10	Reproductores de raza pura.
0101.10.01	Caballos.
01.01.10.99	Los demás

Código	Descripción
0101.90	Los demás.
0101.90.01	Caballos para saltos o carreras.
0101.90.02	Caballos sin pedigree, para reproducción.
01.01.90.03	Caballos para abasto, cuando la importación la realicen empacadoras tipo Inspección Federal.
0101.90.99	Los demás.

Las reglas generales establecen que la partida más específica tendrá prioridad sobre la más genérica y en relación estrecha con ésta; para clasificar productos mezclados o manufacturados con materias diferentes, regirá el principio de determinación de acuerdo a aquellas que les confieran carácter esencial.

La LGIE también contiene seis reglas generales y 10 reglas complementarias cuyos fines son la interpretación y aplicación de la nomenclatura de las tarifas y cuyas explicaciones son obligatorias para efectos de la clasificación arancelaria.



La TIGI contempla aproximadamente 11,300 fracciones arancelarias y cinco tasas impositivas: 0%, 5%, 10%, 15% y 20%, 25%, así como casos excepcionales para productos del sector alimenticio, textil y del calzado.

19.1.1 Base gravable

De conformidad con el artículo 64 de la LA, la base gravable será “**el valor en aduana de las mercancías**”; este valor es el precio pagado por las mismas o **valor de transacción**, adicionado con algunos cargos que la mencionada Ley define como **incrementables** y que señala el artículo 65 de la LA. Veamos el siguiente esquema que muestra la composición de la base gravable sobre la que se determina el IGI.

VALOR EN ADUANA
(=)
VALOR DE TRANSACCIÓN
=
PRECIO PAGADO
(+)
INCREMENTABLES

Toda mercancía importada independiente del precio pagado por la transacción comprenderá el importe de los siguientes cargos:



- I.** Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:
- a) Comisiones y gastos de corretaje.
 - b) Costo de envases y embalajes.
 - c) Gastos de embalaje: materiales y mano de obra.
 - d) Gastos de transportación, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se asignen las mercancías a algún régimen aduanero.
- II.** El valor, debidamente repartido de:
- a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
 - b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
 - c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- III.** Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.
- IV.** El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o



	indirectamente al vendedor.
No se incluyen dentro de los incrementables,	
de acuerdo al artículo 65 de la LA y siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado, en la factura u otros documentos comerciales:	
I.	Los gastos que por cuenta propia realice el importador.
II.	Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas: a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas. b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley. c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.
III.	Los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Cuando no sea posible conocer el valor de transacción de las mercancías, el artículo 71 de la LA establece cuatro métodos para determinar la base gravable:

- I. **Valor de transacción de mercancías idénticas**, determinado en los términos señalados en el **artículo 72** de esta Ley.
- II. **Valor de transacción de mercancías similares**, determinado conforme a lo establecido en el **artículo 73** de esta Ley.



- III. **Valor de precio unitario de venta** determinado conforme a lo establecido en el **artículo 74** de esta Ley.
- IV. **Valor reconstruido** de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el **artículo 77** de esta Ley.
- V. **Valor determinado conforme** a lo establecido en el **artículo 78** de esta Ley.

19.1.2 Determinación del IGI

En la determinación del IGI las siguientes consideraciones son previas a la misma:

- a) La tasa que deberá aplicarse y contenida en la Tarifa del IGI; sin embargo, si existe tratado o decreto, las tasas contenidas en éstos son las que se aplicarán.
- b) La conversión a pesos mexicanos de los pagos hechos en monedas extranjeras.
- c) La actualización del IGI, en el caso de que las mercancías hayan sido introducidas a territorio nacional con antelación al pago de las contribuciones correspondientes.

El siguiente cuadro muestra la metodología a seguir para una correcta determinación del IGI, cuando éste dé paga por **ad valorem** o por **unidades de medida**: pares, metros, piezas, kilogramos. etc.

Ad valorem		Unidades de medida
19.02.11.01		18.06.10.01
Pastas alimenticias que		Preparación alimenticia con cacao



contengan huevo			
Valor en Aduana	1,000.00	Kilogramos	500
(x) Tasa del IGI	20%	(x) Unidad monetaria en pesos	0.36
(=) IGI	200.00	(=) IGI	180.00
(+) Actualización, si es el caso	20.00	(+) Actualización, si es el caso	15.00
(=) IGI actualizado	220.00	(=) IGI actualizado	195.00

19.2 Impuesto General de Exportación (IGE)

La exportación es el envío de mercancías nacionales o nacionalizadas al exterior, para su uso o consumo; produce la salida de mercancías de un territorio aduanero y su contrapartida son entradas de divisas. También significa el aprovechamiento de servicios en el extranjero y la exportación de planos, diseños, propiedad intelectual, etc., adquiere tanta importancia como la de mercaderías.

La Tarifa del Impuesto General de Exportación (TGIE) está construida sobre las mismas bases que la TIGI por lo que lo antes explicado sobre ésta aplica a aquélla. Lo diferente es que la TIGE prácticamente no contempla gravamen alguno a las exportaciones; de las 5,000 fracciones arancelarias de la TIGE, aproximadamente unas 70 están gravadas. Algunas exportaciones son prohibidas, como el caso de la de semillas de amapola.

La razón del privilegio arancelario a las exportaciones se fundamenta en la intención de promocionar las exportaciones por ser una fuente importante de divisas, además de implementar varios programas de exportación para lograr tales fines.



Sirva el siguiente cuadro para presentar algunos productos de exportación, así como su status frente a los gravámenes a dicha actividad.

Código	Descripción	Unidad	Impuesto	
			Imp.	Exp.
1207.91.01	Semilla de amapola	Kg.	10	Prohib
1211.90.05	Raíz de Rawolfia heterophila	Kg.	10	50
9302.00.01	Revólveres calibre 45	Pza.	20	Ex.

19.2.1 Base gravable

En el cálculo del IGE debe aplicarse el mismo criterio que para el IGI, respecto a la identificación de la base gravable sobre la cual se calculará el impuesto; sin embargo, el artículo 79 de la LA establece que, para efectos del IGE, la base se integra por el denominado **valor comercial de las mercancías** en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros. El segundo párrafo de este mismo artículo señala que:

Quando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

19.2.2 Determinación del IGE

A pesar de que el IGE prácticamente no existe en nuestro país, la metodología antes expuesta para determinar el IGI es aplicable a la determinación del IGE,



cuando la TIGE establece alguna tasa o cuota específica para la exportación de algunos productos.

19.3 Derecho de Trámite Aduanero (DTA) y su determinación

El artículo 49 de la Ley Federal de Derechos 2008 establece que: “**Se pagará el derecho de trámite aduanero, por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera.**” La recaudación de estos impuestos se destina a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Este derecho se paga junto con el IGI o el IGE, según se trate y aunque éstos no se paguen y antes de que las mercancías se retiren del recinto fiscal. Los casos en que no se pagan los impuestos al comercio exterior pueden derivarse de exenciones en la propia Ley o por atender tratados internacionales.

El DTA se determina para el ejercicio 2008 y siguiendo el artículo 49 de la LFD, mediante tasa o cuota fija. Veamos el siguiente cuadro que muestra algunos ejemplos.

Determinación del DTA (artículo 49 de la LFD)		
I.	8 al millar , por regla general, y sobre valor que tengan los bienes para los efectos del IGI, sin que sea inferior a la cuota de	\$ 201.90
II.	1.76 al millar sobre el valor que tengan los bienes, tratándose de la importación temporal de bienes de activo fijo que efectúen las maquiladoras o las empresas que tengan programas de exportación , sin que sea inferior a la cuota de	\$ 201.90



Determinación del DTA (artículo 49 de la LFD)		
VII.	Operaciones aduaneras efectuadas por Estados extranjeros	\$ 198.00
VIII.	8 al millar , sobre el valor que tenga el oro para los efectos del IGI, sin exceder de la cuota de	\$ 2,140.00

Como podemos observar, en materia de DTA, existen tasas y cuotas fijas y mínimas.

No se estará obligado al pago del DTA cuando se celebren tratados con otros países en los que se establezcan reglas para promover el libre comercio y la eliminación de aranceles y cualquier otro costo, para mercancías originarias de esos países.

19.4 Cuotas compensatorias

Las cuotas compensatorias son créditos fiscales a cargo de personas físicas o morales que importan mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

Las cuotas compensatorias se distinguen de los impuestos aduaneros por su origen y por su fin. Por el origen, las cuotas compensatorias son el resultado de un procedimiento administrativo de investigación, en el cual se demuestra la existencia de práctica desleal, el impuesto aduanero es un tributo y como tal reúne las características del mismo; como impuesto es el resultado de un proceso legislativo.²⁶

²⁶ Gabriela Ríos Granados. "Diferencias entre impuestos aduaneros de importación y cuotas compensatorias del comercio exterior mexicano, en el ámbito del derecho tributario. Reflexiones



El artículo 63 de la LCE las considera como aprovechamientos: **“Las cuotas compensatorias serán consideradas como aprovechamientos en los términos del artículo 3° del Código Fiscal de la Federación”**. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) comparte esta consideración y así lo manifiesta en la siguiente tesis:

Registro No. 185573

Localización: Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Noviembre de 2002.

Página: 208

Tesis: 2a./ J 120/2002 Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

CUOTAS COMPENSATORIAS. NO SON CONTRIBUCIONES EN VIRTUD DE QUE RESULTAN DE UN PROCEDIMIENTO EN QUE SE OYE A LOS INTERESADOS Y NO SON UNA EXPRESIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

De lo dispuesto en el contexto normativo que rige el establecimiento de las cuotas compensatorias para contrarrestar las importaciones realizadas en condiciones de "dumping", se advierte que la atribución que al respecto se confiere a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente Secretaría de Economía), no es una expresión de la potestad tributaria conferida al Congreso de la Unión, a las Legislaturas Locales, ni al presidente de la República al tenor del artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que se haya condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a las partes que puedan verse afectadas con su determinación así como al acreditamiento de que las importaciones incurrieron en práctica desleal y causaron o amenazaron causar daño a la producción nacional; además existe la posibilidad de que aun cuando se reúnan estos elementos, la autoridad se abstenga de instituir dichas cuotas, si los exportadores extranjeros asumen el compromiso de revisar sus precios o el nivel de sus exportaciones a México. Por tanto, es

sobre la constitucionalidad de las últimas”. En el *Boletín de Derecho Comparado*, número 91. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1998. Disponible en <http://www.bibliojuridica.org>



patente que las cuotas no tienen la naturaleza jurídica propia de una contribución, dado que ésta constituye una manifestación de la potestad tributaria del Estado.

Tesis de jurisprudencia 120/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de octubre de dos mil dos.

De acuerdo con el artículo 62 de la LCE: **“Corresponde a la Secretaría determinar las cuotas compensatorias, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio”**.

Respecto a las cuotas compensatorias, el Maestro Juan Álvarez Villagómez comenta lo siguiente:

Hasta julio de 1993, la Ley Aduanera trataba como impuestos en su artículo 35, debido a que reúnen los elementos de una contribución como:

- Sujeto, las personas físicas y morales que importen mercancías a un valor menor al normal.
- Hecho gravado, introducir mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.
- Base gravable, la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación, en el caso de discriminación de precios, o el monto del beneficio, tratándose de subvenciones.
- Tasa o cuota, 100% de las diferencias de precios o de los beneficios obtenidos.²⁷

19.5 Mercancías que no pagan los impuestos al comercio exterior

De conformidad con el artículo 61 de la LA no se pagarán los impuestos de importación de las siguientes mercancías:

- I. Las exentas conforme a las leyes de los impuestos generales de importación y de exportación y a los tratados internacionales, así como las mercancías

²⁷ Juan Álvarez Villagómez, *Impuestos al Comercio Exterior*, Gasca Sicco, México, 2005, p. 142.



que se importen con objeto de destinarlas a finalidades de defensa nacional o seguridad pública.

- II. Los metales, aleaciones, monedas y las demás materias primas que se requieran para el ejercicio por las autoridades competentes, de las facultades constitucionales de emisión de monedas y billetes.
- III. Los vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas, así como sus equipos propios e indispensables.
- IV. Las nacionales que sean indispensables, a juicio de las autoridades aduaneras, para el abastecimiento de los medios de transporte que efectúen servicios internacionales, así como las de rancho para tripulantes y pasajeros, excepto los combustibles que tomen las embarcaciones de matrícula extranjera.
- V. Las destinadas al mantenimiento de las aeronaves de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y estén constituidas conforme a las leyes respectivas.
- VI. Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales, con las restricciones que impone el Reglamento de la LA.
- VII. Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero, así como los instrumentos científicos y las herramientas cuando sean de profesionales y las herramientas de obreros y artesanos, siempre que se cumpla con los plazos y las formalidades que señale el Reglamento. No quedan comprendidas en la presente exención las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales, ni los vehículos, bajo las condiciones del Reglamento de la LA.
- VIII. Las que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que establezca la Secretaría mediante reglas.



- IX.** Las que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, de investigación, de salud pública o de servicio social, que importen organismos públicos, así como personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con ciertos requisitos.
- X.** El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, exceptuando aparatos y equipos de cualquiera clase, ya sean armados o desarmados.
- XI.** Las remitidas por Jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, estados y municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación.
- XII.** Los artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero.
- XIII.** Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, siempre que obtengan autorización de la Secretaría.
- XIV.** Las destinadas a instituciones de salud pública, a excepción de los vehículos, siempre que únicamente se puedan usar para este fin, así como las destinadas a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta. En estos casos deberán formar parte de su patrimonio y cumplir con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias. La Secretaría, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, señalará las fracciones arancelarias que reúnan los requisitos a que se refiere esta fracción.
- XV.** Los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como aquellas que importen las personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta que tengan



como actividad la atención de dichas personas, siempre que se trate de mercancías que por sus características suplan o disminuyan su discapacidad; permitan a dichas personas su desarrollo físico, educativo, profesional o social; se utilicen exclusiva y permanentemente por las mismas para esos fines, y cuenten con la autorización de la Secretaría.

XVI. La maquinaria y equipo obsoleto que tenga una antigüedad mínima de tres años contados a partir de la fecha en que se realizó la importación temporal, así como los desperdicios, siempre que sean donados por las empresas maquiladoras o con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a organismos públicos o a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Además, las donatarias deberán contar con autorización de la Secretaría y, en su caso, cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias.

XVII. Las donadas al Fisco Federal con el propósito de que sean destinadas al Distrito Federal, estados, municipios, o personas morales con fines no lucrativos autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su caso expresamente señale el donante, para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda, educación, y protección civil o de salud de las personas, sectores o regiones de escasos recursos.

Conclusión

Los impuestos a la importación y exportación de mercancías se determinan aplicando las tarifas que contiene la Ley de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación.

Las mencionadas tarifas son un listado de mercancías sujetas a la importación o exportación con su correspondiente código arancelario que contienen, además, el tipo de gravamen a que estarán sujetas dichas mercancías.



El tipo de impuesto puede ser: a través de una tasa (*ad valorem*), de una cuota fija (*específico*) o *mixto* (específico más *ad valorem*).

La base gravable sobre la que se aplica el tipo de gravamen aduanero es el valor en aduana de las mercancías, el cual se compone del valor de las mercancías más todos los conceptos que la Ley Aduanera establece como incrementables.

En algunas ocasiones, el monto del impuesto de importación o exportación, según sea el caso, deberá actualizarse desde el momento en que las mercancías se introducen a territorio nacional y hasta el momento en que se pague dicho impuesto.

Adicionalmente a los impuestos de importación y exportación, deberán pagarse los Derechos de Trámite Aduanero (DTA) y las Cuotas Compensatorias. Los primeros son contraprestaciones que debe cubrir el contribuyente por las operaciones aduaneras y las segundas son créditos fiscales a cargo de personas físicas o morales que importan mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

La importación o exportación de algunas mercancías gozan de la exención de los impuestos al comercio exterior; dichas exenciones las establece la Ley Aduanera.

Bibliografía del tema 19

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Ley Aduanera
3. Ley de Comercio exterior
4. Ley de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación
5. Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, Gasca Sicco, México, 2005



6. Witker, Jorge, y Laura Hernández, *Régimen Jurídico del Comercio Exterior en México*, UNAM, México, 2008, pp. 647.

Actividades de aprendizaje

- A.19.1** Consulta la Ley de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación, con el propósito de tener un panorama general sobre todas las mercancías objeto de dichos impuestos.
- A.19.2.** Investiga qué significa la palabra “dumping” y elabora tu propia definición para que interpretes el texto de dicha jurisprudencia.
- A.19.3.** Haz una lista de 20 mercancías que, de acuerdo a la TIGI, pagan la tasa más alta de arancel y comenta con tu asesor las razones para una alta imposición.
- A.19.4.** Lee el artículo 89 del Reglamento de la Ley Aduanera y la regla 2.7.2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2008 para que conozcas las restricciones aplicables a la exención de las contribuciones de comercio exterior para los equipajes de pasajeros.

Cuestionario de autoevaluación

Contesta las siguientes preguntas

1. ¿Cuál es la base gravable sobre la que se calcula el IGI?
2. ¿Qué es el valor en aduana de una mercancía?
3. ¿Qué procede si no puede determinarse el valor de transacción de una mercancía?
4. ¿Qué impuesto debe aplicarse a la importación de rosas?
5. ¿Qué impuesto debe aplicarse a la importación de computadoras?
6. ¿Cuáles son las restricciones para los equipajes de pasajeros?



Examen de autoevaluación

Indica si la oración es falsa o verdadera

1. Todas las exportaciones de mercancías están exentas del IGE.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

2. Todas las importaciones de productos destinados a la alimentación están exentos del IGI.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

3. Un pasajero en viaje internacional puede introducir a territorio nacional hasta cinco litros de cerveza.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

4. El valor de las mercancías que podrán introducir los pasajeros de nacionalidad mexicana provenientes del extranjero que ingresen al país por vía terrestre, es de 300 dólares o su equivalente en moneda nacional.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

5. La importación de monedas es una operación de comercio exterior que no pagará aranceles.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

Elige la opción correcta

6. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la base gravable en la importación de mercancías?

- a) El precio pagado por las mercancías.
- b) El valor de transacción de las mercancías.



- c) El valor en aduana de las mercancías.
- d) El valor de mercado de las mercancías.

7. De las siguientes opciones elige la que corresponda al impuesto de importación pagado mediante una cuota fija.

- a) *Ad valorem*.
- b) Gravamen mixto.
- c) Gravamen específico.
- d) Gravamen fijo.



TEMA 20. PANORAMA GENERAL SOBRE EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

Objetivo particular

El alumno identificará los conceptos elementales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN).

Temario detallado

- 20.1 Tratados Internacionales
 - 20.1.1 Concepto
 - 20.1.2 Jerarquía
- 20.2 Tratados de Libre Comercio
 - 20.2.1 Ronda de Uruguay
 - 20.2.2 Tratados de libre comercio celebrados por México
 - 20.2.3 Acuerdos comerciales
- 20.3 Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN)
 - 20.3.1 Antecedentes
 - 20.3.2 Objetivos
 - 20.3.3 Estructura
- 20.4 Otros textos legales
 - 20.4.1 Reglas de procedimientos
 - 20.4.2 Código de la conducta
 - 20.4.3 Formularios de procedimientos
- 20.5 Secretariado del TLCAN



Introducción

El Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), también conocido como NAFTA²⁸ o ALÉNA²⁹, es un bloque comercial entre Canadá, Estados Unidos y México que establece una zona de libre comercio. Entró en vigor el 1 de enero de 1994. A diferencia de tratados o convenios similares (como el de la Unión Europea) no establece organismos centrales de coordinación política o social. Existe sólo una Secretaría para administrar y ejecutar las resoluciones y mandatos que se derivan del tratado mismo. Su gran objetivo era crear la zona comercial más importante del mundo, que favoreciera el crecimiento y la prosperidad económica en la región y asegurara un mejoramiento de las condiciones de vida de las poblaciones de esos países. El desafío estaba en integrar la economía de los tres países, a pesar de la desigualdad entre sus respectivos niveles de ingreso, riqueza y desarrollo. Poco después de la firma del tratado, se volvió evidente que el TLCAN serviría de modelo para todos los acuerdos comerciales por venir.

Después de 15 años de la celebración de este tratado, considero que es apropiada la opinión de la Dra. Alicia Puyana, vertida en el programa de Radio UNAM, con fecha 20 de abril de 2004, ante la pregunta “¿han cambiado los contextos de 1994 y a2004? y, si es así, ¿cuál es la diferencia entre esos contextos respecto al TLCAN?”:

Creo que hay diferencias muy grandes. En primer lugar, en 1994 había una gran euforia porque se pensaba que el tratado iba a convertirse en un mecanismo que iba a revolucionar y a dinamizar la economía mexicana. Se decía, el TLCAN representará un gran crecimiento para la economía mexicana; va a inducir una convergencia macroeconómica porque habrá más empleos, mejor pagados en forma tal que se va a reducir inclusive la presión migratoria a Estados Unidos; habrá más exportaciones; crecimiento industrial y capitales para inversión directa en la industria y en la agricultura. Se preveía un exceso de divisas. Se creía que habría una financiación externa del crecimiento y, por eso, durante mucho tiempo se dejó de devaluar la moneda, lo que llevó a la crisis de 1994 y 1995.

²⁸ Por sus siglas en inglés *North American Free Trade Agreement*.

²⁹ Por sus siglas en francés: *Accord de Libre-Échange Nord-Américain*.



A diez años, ya no hay esa fe. Ha sido evidente que en la economía mexicana, si bien ha respondido fabulosamente con un dramático crecimiento de las exportaciones, especialmente de manufacturas, algo está ocurriendo y no crece más rápidamente que durante el período anterior a la crisis financiera de 1982. Entonces, creo que hay desaliento. Las expectativas de que el TLCAN sería un mecanismo formidable de crecimiento y de generación de empleo, así como de elevación del ingreso no se han producido. Ahora México está enfrentado la contracción de la economía norteamericana, la cual afectó a nuestra economía. No obstante son ya 18 meses de fuerte crecimiento de la economía norteamericana y todavía no se ha inducido esa reacción positiva de la economía mexicana. Entonces, además del desaliento, ese mecanismo en el cual pusimos tanta fe y por el cual hicimos tantos cambios y modificaciones no ha dinamizado tampoco el crecimiento económico mexicano.³⁰

20.1 Tratados Internacionales

20.1.1 Concepto

Cuando se celebran tratados entre dos Estados soberanos en el orden jurídico, se está haciendo referencia al Derecho Internacional, en donde también existe un orden jurídico que otorga validez objetiva a dicho tratado. En este ámbito internacional, el marco de legalidad de dichos tratados se expresa a través de La Convención de Viena, como una de las más importantes fuentes del Derecho Internacional. El Decreto de promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada en la Ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986 es una adaptación de la Convención de Viena de 1969. De acuerdo con su artículo segundo:

2. Para los efectos de la presente Convención:
 - a) Se entiende por “tratado” un acuerdo internacional regido por el derecho internacional y celebrado por escrito;

³⁰ Doctora en Economía por la Universidad de Oxford, especializada en Economía Internacional. Ha sido profesora universitaria en Colombia, México e Inglaterra. Fue asesora en economía internacional del gobierno de Colombia, también fue consultora del UNCTAD, el PNUD, de la Organización Internacional del Trabajo, de Fedecafé, de Petróleos de Venezuela y, de British Petroleum. Es editora de la obra *La integración económica y la globalización, ¿nuevas propuestas para el proyecto latinoamericano?* Actualmente, es profesora-investigadora de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO).



- i) Entre uno o más Estados y una o varias organizaciones internacionales; o
- ii) Entre organizaciones internacionales, Ya conste ese acuerdo en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

De la definición anterior podemos concluir lo siguiente:

- a) Constituye la voluntad de los Estados que lo suscriben de obligarse a realizar una conducta acordada.
- b) Constituye una fuente específica de una obligación de Derecho Internacional.
- c) Debe regirse por el derecho internacional y no por el derecho interno de los Estados contratantes.

20.1.2 Jerarquía

Polémico en extremo resulta el tema de la jerarquía normativa de los tratados internacionales. De acuerdo al artículo 133 Constitucional, la propia Constitución, los tratados internacionales y las leyes aprobadas por el Senado y que estén de acuerdo con la primera, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión. No es el objetivo de estos apuntes hacer un análisis sobre el añejo debate de la primacía de los tres ordenamientos contenidos en dicho artículo, por lo que considero conveniente e ilustrativo incluir la más reciente resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno sobre este punto que nos ocupa:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma



fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera



oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis abandona el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 60, Octava Época, diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."³¹

En mi opinión, no se trata de jerarquía normativa, sino de aplicación de los tratados internacionales y para expresarla nada mejor que la opinión de Alejandro Calderón Aguilera que comparto plenamente:

Ahora bien, si como sostiene parte de la doctrina (siguiendo a Kelsen) al tratarse de un marco jurídico único se sigue la existencia de un orden jerárquico en donde la Constitución es la cúspide, y los tratados internacionales se ubican en un plano inmediato inferior e inmediatamente abajo las leyes federales, resultaría que cualquier conflicto entre el tratado y la ley interna debe prevalecer la ley del tratado. Nosotros estamos de acuerdo en que prevalezca la norma de tratado, pero no por jerarquía normativa, sino por ser una norma de excepción con ámbito de aplicación propio, lo que es diferente y como hemos dicho no genera un conflicto de leyes ni en el tiempo, ni en el espacio ni por materia. El Tratado tiene un campo de aplicación propio y definido que excluye de su ámbito de aplicación otras normas o bien las llama a integrarse sin producir conflicto, de una manera complementaria.³²

³¹ **Registro No.** 192867, **Localización:** Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999 Página: 46 Tesis: P. LXXVII/99 Tesis Aislada Materia(s): Constitucional.

³² "La interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional", *Colección de Estudios Fiscales Académicos*, Número 24, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. México, 2008, párrafo 17.



20.2 Tratados de Libre Comercio (TLC)

Desde el punto de vista económico, los TLC tienen un doble objetivo:

- a) Reducir la incertidumbre inherente a la participación en mercados extranjeros,
- b) Reforzar la credibilidad en la permanencia de México en el proceso de apertura comercial, dos aspectos indispensables para acelerar la modernización del aparato productivo nacional.

México inició la celebración de TLC en el inicio de la década de los años ochenta, obligado por las presiones internacionales que le exigieron abrir su economía con los propósitos de ser un país más competitivo, frenar su tasa de crecimiento poblacional y controlar la elevada inflación, a través del fortalecimiento de las exportaciones mexicanas y del establecimiento de reglas claras a las que se sujeten las relaciones comerciales de nuestro país con los del resto del mundo.

20.2.1 Ronda de Uruguay

El término Ronda hace referencia a reuniones entre países con el fin de negociar la política de aranceles y la liberalización de mercados a nivel mundial. La Ronda Uruguay es la octava en este sentido, fue abierta en Punta del Este, Uruguay en 1986 y concluye en Marrakech el 15 de diciembre de 1993. 117 países firmaron un acuerdo sobre la liberalización comercial (entre ellos México), además uno de los puntos habla de la transformación del GATT en la OMC. Dos puntos importantes de la negociación fueron la apertura del mercado monetario y la mayor protección de la propiedad intelectual. Esto claramente beneficiaba a occidente.

La mayoría de los Acuerdos de la OMC son el resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay, se firmaron en la Conferencia Ministerial de Marrakech en abril de 1994. Existen unos 60 acuerdos y decisiones, que suman unas 550 páginas.

Las negociaciones celebradas desde entonces han producido textos jurídicos adicionales, tales como el Acuerdo sobre Tecnología de la Información, servicios y protocolos de adhesión. En la Conferencia



Ministerial celebrada en Doha en noviembre de 2001, se inició una nueva ronda de negociaciones.³³

20.2.2 Tratados de libre comercio celebrados por México

México tiene ya varios TLC celebrados con varios países. El más importante es el celebrado con Canadá y Estados Unidos, sin olvidar los celebrados con las Repúblicas de Chile, Costa Rica, Colombia, Venezuela, Bolivia, Nicaragua, el Salvador, Guatemala y Honduras. Otros Tratados son los celebrados con el Estado de Israel, los estados de la Asociación Europea de Libre Comercio y el Tratado de Montevideo que instituye la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI).

20.2.3 Acuerdos comerciales

Acuerdo comercial “Es un entendimiento bilateral o multilateral entre estados, cuyo objeto es armonizar los intereses respectivos de los nacionales de las partes contratantes y aumentar los intercambios comerciales.

Convenio, tratado o cualquier otro acto vinculante por el cual dos o más naciones se comprometen a acatar condiciones específicas en su intercambio comercial, lo cual incluye de ordinario concesiones mutuamente benéficas.

Existen dos tipos de acuerdos comerciales:

De cooperación internacional: Es un sistema mediante el cual se asocian varios estados con el fin de alcanzar determinados objetivos comunes que responden a sus intereses solidarios, sin que la acción emprendida, ni las medidas adoptadas para alcanzarlos, afecten esencialmente a sus jurisdicciones o a sus prerrogativas de estado soberano.

De Integración internacional: Es un sistema por el que se unen varios estados, aceptando no hacer valer unilateralmente sus jurisdicciones y delegando su ejercicio en una autoridad supranacional, en la que se opera la fusión de sus intereses, y a cuyas decisiones aceptan someterse

³³ Material en línea, actualizado el 15/10/08, disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Ronda_de_Uruguay, recuperado el 31/10/08.



mediante el control y los procedimientos, para todo aquello que se refiera al sector de actividad encomendado a la alta autoridad.³⁴

México tiene celebrados algunos de estos acuerdos; entre ellos:

- Acuerdos con la Comunidad Europea, cuyos objetivos son bases para establecer convenios en materia de: diálogo político; comercio; movimientos de capital; contratación pública, competencia, propiedad intelectual y otras disposiciones relacionadas con el comercio y cooperación en diversos campos, tales como el industrial, servicios financieros, inversiones, aduanero, minero, de energéticos, de transportes, turístico, entre otros.
- Acuerdo sobre Agricultura con la Confederación Suiza y la República de Islandia.
- Acuerdo de cooperación ambiental de América del Norte entre México, Canadá y Estados Unidos de América.

20.3 Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN)

El 20 de diciembre de 1993, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto de Promulgación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte” (TLCAN) y entró en vigor a partir del año 1994.

Más que un tratado de libre comercio,

es realmente un tratado regional de integración económica, ya que no sólo regula el libre intercambio de bienes y servicios, sino que contempla en su capitulado temas como el de inversión, libre competencia, participaciones de capital en instituciones financieras, aspectos migratorios, propiedad intelectual y otros, cuya naturaleza no es estrictamente comercial.³⁵

³⁴ Víctor Aguilar, “Lógica de los acuerdos comerciales”, material en línea, disponible en: <http://www.monografias.com/trabajos44/logica-tratados-comerciales/logica-tratados-comerciales.shtml>, recuperado el 31/10/08.

³⁵ Ortiz, Sainz y Erreguerena, S.C. *Tratados internacionales y comerciales en materia Aduanera*. 2ª ed., México, Themis, febrero 2003. Libro electrónico no numerado que puede consultarse en www.themis.com.mx.



20.3.1 Antecedentes

El TLCAN se negoció en 1991 y 1992; acuerdos paralelos sobre trabajo y medio ambiente se completaron en 1993; los cuales fueron aprobados por las respectivas legislaturas a finales del mismo año; y entraron en vigor el 1 de enero de 1994. Al amparo de los mismos, las restricciones al comercio y a la inversión se irán eliminando progresivamente en un periodo de 15 años; eliminándose la mayor parte de dichas restricciones durante los primeros años del Tratado.³⁶

20.3.2 Objetivos

El TLCAN y sus acuerdos proporcionan un marco de normas que tienen por objeto reducir o eliminar barreras comerciales promoviendo, al mismo tiempo, los derechos laborales y la protección del medio ambiente en América del Norte.

20.3.3 Estructura

La estructura del TLCAN se compone de un preámbulo y 22 capítulos distribuidos en ocho partes, más sus anexos (95 en total). Los artículos (294 en total) se enumeran en función del capítulo que forman parte.

La estructura del TLC es ajena a la forma usual de la legislación utilizada en nuestro país, obedeciendo a formatos de derecho anglosajón en lo relativo a numeración y división del articulado y de sus Anexos.

Asimismo, la redacción de los artículos, la mención a excepciones y la remisión a Anexos, Apéndices y cuadros para completar el alcance de un artículo o de un Capítulo, hacen del Tratado un instrumento que requiere una lectura detallada e integral al momento de su consulta.³⁷

En las siguientes páginas presento un cuadro que muestra la estructura del TLCAN.

³⁶ Embajada de los EE.UU, "TLCAN: Antecedentes" actualizado en agosto de 200, disponible en: http://www.usembassy-mexico.gov/bbf/bfdossierS_NAFTA.htm, recuperado el 31/10/08.

³⁷ Ortiz, Sainz y Erreguerena, op. cit.,



Adicionalmente al texto del TLC Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 511 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 1993, las Partes acordaron las Reglamentaciones Uniformes referentes a la interpretación, aplicación y administración de los Capítulos III, IV y V del Tratado. Dichas Reglamentaciones Uniformes se incorporaron en la *“Resolución que establece las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte”*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1993.



ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON AMÉRICA DEL NORTE (TLCAN)				
PARTE	CAPÍTULO	SECCIÓN	ARTÍCULOS	ANEXOS
Primera Aspectos generales	I. Objetivos		101 – 105	Anexo 104.1
	II. Definiciones generales		201	Anexo 20.1
Segunda Comercio de bienes	III. Trato nacional y acceso de bienes al mercado	Ámbito de aplicación	300	Anexos 301.3, 302.2, 303.7, 304.1, 304.2,307.1, 308.1, 308.2,308.3, 301.1, 311, 312.2, 313, 314, 315, 300-A, 300-B
		A. Trato nacional	301	
		B. Aranceles	302 – 308	
C. Medidas no arancelarias	309 – 315			
D. Consultas	316 – 317			
E. Definiciones	318			
	IV. Reglas de origen		401 – 415	Anexos 403.1, 403.2 y 403.3
	V. Procedimientos aduaneros	A. Certificación de origen	501 – 504	
		B. Administración y aplicación	505 – 508	
		C. Resoluciones anticipadas	509	
		D. Revisión e impugnación de las resoluciones	510	
		E. Reglamentaciones uniformes	511	
		F. Cooperación	512 – 514	



	VI. Energía y petroquímica básica		601 – 609	Anexos 602.3, 603.6, 605, 607 y 608.2
	VII. Sector agropecuario y medidas sanitarias y fitosanitarias	A. Sector agropecuario	701 – 708	Anexos 702.1, 702.3, 703.2 y 703.3
		B. Medidas sanitarias y fitosanitarias	709 – 724	

ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON AMÉRICA DEL NORTE (TLCAN)				
PARTE	CAPÍTULO	SECCIÓN	ARTÍCULOS	ANEXOS
Segunda Comercio de bienes	VIII. Medidas de emergencia		801 – 805	Anexos 801.1, 803.3 y 805
Tercera Barreras técnicas al comercio	IX. Medidas relativas a normalización		901 – 915	Anexos 908.2 y 913.5
Cuarta Compras del sector público	X. Compras del sector público	A. Ámbito de aplicación y trato nacional	1001 – 1007	Anexos 1001.1, 1001.2, 1010.1,
		B. Procedimientos de licitación	1008 – 1016	
		C. Procedimientos de impugnación	1017	
		D. Disposiciones generales	1018 – 1025	



Quinta Inversión, servicios y asuntos relacionados	XI. Inversión	A. Inversión B. Solución de controversias C. Definiciones	1101 – 1114 1115 – 1138 1139	Anexos 1120.1, 1137.2, 1137.4 y 1138.2
	XII. Comercio transfronterizo de servicios		1201 – 1213	Anexos 1210.5 y 1212
	XIII. Telecomunicaciones		1301 – 1310	Anexo 1310
	XIV. Servicios financieros		1401 – 1416	Anexos 1401.4, 1403.3, 1404.4, 1409.1, 1412.1 y 1413.6
	XV. Política en materia de competencia, monopolios y empresas del Estado		1501 – 1505	Anexo 1505
	XVI. Entrada temporal de personas de negocios		1601 – 1608	Anexos 1603, 1604.2 y 1608
Sexta Propiedad intelectual	XVII. Propiedad intelectual		1701 – 1721	Anexos 1701.3, 1705.7, 1710.9 y 1718.14



ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO CON AMÉRICA DEL NORTE (TLCAN)				
PARTE	CAPÍTULO	SECCIÓN	ARTÍCULOS	ANEXOS
Séptima Disposiciones administrativas institucionales	XVIII. Publicación, notificación y administración de leyes		1801 – 1806	
	XIX. Revisión y solución de controversias en materia de cuotas antidumping y compensatorias		1901 – 1911	Anexos 1901.2, 1903.2, 1904.13, 1904.15, 1905.6 y 1911.
	XX. Disposiciones institucionales y procedimientos para la solución de controversias	A. Instituciones B. Solución de controversias C. Procedimientos internos y solución de controversias comerciales privadas	2001 – 2002 2003 – 2019 2020 – 2022	Anexos 2001.2, 2002.2 y 2004
Octava Otras disposiciones	XXI. Excepciones		2101 – 2107	Anexos 2103.4, 2103.6 y 2106
	XXII. Disposiciones finales		2201 – 2206	
NOTAS A VARIOS ARTÍCULOS DEL TLCAN				
ANEXO 401 SECCIÓN “A” NOTA GENERAL INTERPRETATIVA SECCIÓN “B” REGLAS DE ORIGEN ESPECÍFICAS				



ANEXO I	Reservas en relación con medidas existentes y compromisos de liberalización.
ANEXO II	Reservas en relación con medidas futuras.
ANEXO III	Actividades reservadas al estado.
ANEXO IV	Excepciones al trato de nación más favorecida.
ANEXO V	Restricciones cuantitativas.
ANEXO VI	Compromisos diversos.
ANEXO VII	Reservas, compromisos específicos y otros.



20.4 Otros textos legales

Adicionalmente al texto legal del TLCAN, otros textos legales son regulatorios de las relaciones comerciales de dicho tratado; los textos a los que me refiero son: las Reglas de procedimientos, el Código de la conducta y las Formas procesales.

20.4.1 Reglas de procedimientos

El objetivo de las Reglas de procedimientos es asegurar la revisión justa, expedita económica de resoluciones definitivas³⁸; éstas se dividen en:

- a) Reglas de procedimiento del artículo 1904. Revisión ante un Panel Binacional.
- b) Reglas de procedimiento del artículo 1904. Comité de impugnación extraordinaria.
- c) Reglas Modelo de Procedimiento del Capítulo XX.

20.4.2 Código de la conducta

El Código de la conducta se establece para asegurar el respeto a los principios de integridad e imparcialidad que las Partes otorgan a los procedimientos de los Capítulos XIX y XX (Revisión y solución de controversias) y su principio fundamental consiste en que todo candidato o miembro debe revelar la existencia de cualquier interés, relación o asunto que pudiera afectar su independencia o imparcialidad o que pudiera razonablemente crear una apariencia de deshonestidad o de parcialidad.

³⁸ Las resoluciones definitivas son decisiones finales adoptadas por las autoridades investigadoras de conformidad con sus respectivas leyes nacionales de derechos antidumping y compensatorios.



20.4.3 Formularios de procedimientos

La revisión y solución de controversias debe solicitarse y documentarse; para estos propósitos y con la intención de homologar el aspecto formal de los dichos procedimientos, existen los siguientes formularios:

- a) Formulario 1: Aviso de Intención de iniciar la revisión judicial.
- b) Formulario 2: Solicitud de revisión ante un panel.
- c) Formulario 3: Reclamación.
- d) Formulario 4: Aviso de comparecencia.
- e) Formulario 5: Petición Incidental.
- f) Formulario 6: Órdenes.
- g) Formulario 7: Aviso de acción final del panel.

20.5 Secretariado del TLCAN

El Secretariado del TLCAN es una organización única establecida de conformidad con el artículo 2002³⁹ de dicho acuerdo. El Secretariado administra los mecanismos estipulados en el Tratado para resolver las controversias comerciales entre las industrias nacionales o los gobiernos de los países parte de una forma oportuna e imparcial.

Un órgano administrativo similar al Secretariado General, la Secretaría Binacional, existía bajo el Acuerdo de Libre Comercio Canadá - Estados Unidos. Esta entidad estaba encargada de administrar las disposiciones sobre solución de controversias del referido acuerdo. La Secretaría consistía de dos oficinas, conocidas con el nombre de secciones nacionales, ubicadas en Ottawa y Washington, D.C.

³⁹ La Comisión de Libre Comercio establecerá un Secretariado que estará integrado por secciones nacionales, y lo supervisará. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, cap. XX, "Disposiciones institucionales y procedimientos para la solución de controversias", modificado el 17/06/03, en línea, disponible en: http://www.nafta-sec-alena.org/DefaultSite/index_s.aspx?DetailID=687#2002, consultado el 31/10/08.



En cumplimiento de la obligación de las Partes (gobiernos del TLCAN) de establecer oficinas nacionales permanentes en cada país, Canadá y Estados Unidos simplemente rebautizaron sus respectivas secciones nacionales como Sección Canadiense y Sección Estadounidense del Secretariado del TLCAN, mientras que México procedió a establecer su Sección Nacional. Así pues, el Secretariado del TLCAN está conformado por:

- La Sección Canadiense, ubicada en Ottawa;
- La Sección Mexicana, que se encuentra en México, D.F.; y
- La Sección Estadounidense, que se encuentra en Washington, D.C.

Las secciones nacionales, que son idénticas entre sí, están a cargo de sendos Secretarios designados por sus respectivos gobiernos. Las Partes corren con los costos de operación de sus respectivas secciones nacionales del Secretariado.⁴⁰

Conclusión

El TLCAN es uno de los tratados comerciales que México ha celebrado en los últimos años ante las exigencias de un mundo cada vez menos sin fronteras, con el ánimo de facilitar la circulación transfronteriza de bienes y servicios, buscar las oportunidades de inversión, proteger sus derechos comerciales y crear procedimientos para la solución de controversias.

El objetivo del TLCAN es proporcionar un marco de normas que tienen por objeto reducir o eliminar barreras comerciales promoviendo, al mismo tiempo, los derechos laborales y la protección del medio ambiente en América del Norte.

La estructura del TLCAN se compone de un preámbulo y 22 capítulos distribuidos en ocho partes, más sus anexos (95 en total). Los artículos (294 en total) se enumeran en función del capítulo que forman parte.

Otros textos legales son necesarios para la correcta aplicación del TLCAN: Las reglas de procedimientos, el Código de la Conducta y los Formularios de procedimientos.

⁴⁰ TLCAN-NAFT, Misión del Secretariado.



El Secretariado del TLCAN es un órgano administrativo encargado de administrar los mecanismos estipulados en dicho Tratado para resolver las controversias comerciales entre las industrias nacionales o los gobiernos de los países parte de una forma oportuna e imparcial.

Bibliografía del tema 20

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.
2. Tratado de Libre Comercio de América del Norte, vigente.
3. Ortiz, Sainz y Erreguerena, S.C. *Tratados internacionales y comerciales en materia Aduanera*. Segunda edición, México. Themis, 2003
4. “La interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional”, *Colección de Estudios Fiscales Académicos*, Número 24, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. México, 2008, párrafo 17.

Actividades de aprendizaje

- A.20.1.** Visita la dirección electrónica de El Secretariado del Tratado de Libre Comercio de América del Norte <http://www.nafta-sec-alena.org/sp/view.aspx?x=283> y contesta con tus propias palabras las primeras cuatro preguntas del cuestionario que encontrarás en la mencionada dirección.
- A.20.2.** Consulta el libro electrónico de *Retos e interrelaciones de la integración regional: Europa y América*, disponible en el siguiente sitio de Internet: http://books.google.com/books?id=QJld0rWvciAC&pg=PA4&lpg=PA4&dq=%22retos+e+interrelaciones+de+la+integraci%C3%B3n+regional+europa+y+am%C3%A9rica%22&source=web&ots=mYpZWZY_vM&sig=BY_MDZrG35pChPyhzX4hDJx5i1c#PPP1,M1; lee las páginas 219 a 232 “Orígenes, objetivos y estructura del TLCAN” y haz un resumen del texto.



- A. 20.3.** Investiga en los textos legales del TLCAN la fecha en que los automóviles nuevos importados de los Estados Unidos o de Canadá quedarán libres de aranceles.
- A. 20.4.** Escribe tu opinión personal sobre los resultados del TLCAN en México a la fecha y coméntala con tu asesor.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué son los tratados internacionales?
2. ¿Cuál es la jerarquía normativa de los tratados internacionales?
3. ¿Qué son los tratados de libre comercio?
4. ¿Cuáles son los objetivos de los tratados de libre comercio?
5. ¿Cuál es el objetivo de las reglas de procedimiento?

Examen de autoevaluación

Elige la opción correcta

1. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a la fecha en que entró en vigor el TLCAN?
 - a) 1 de enero 1992.
 - b) 1 de enero 1993.
 - c) 1 de enero 1994.
 - d) 1 de enero 1995.
2. La estructura del TLCAN tiene un formato de derecho
 - a) francés.
 - b) americano.
 - c) mexicano.
 - d) anglosajón.
3. El anexo 300-A del TLCAN se refiere al comercio
 - a) de bienes textiles y del vestido.
 - b) de energía y petroquímica básica.



- c) en el sector automotriz.
- d) de bienes del sector agropecuario.

4. El TLCAN obliga a

- a) Los Estados contratantes.
- b) Los ciudadanos de México, Estados Unidos y Canadá.
- c) Los inversionistas de los Estados contratantes.
- d) Los importadores y exportadores de los Estados contratantes.

5. El respeto a los principios de integridad e imparcialidad que las Partes otorgan a los procedimientos de los Capítulos XIX y XX del TLCAN se establece en:

- a) las Reglas de procedimiento.
- b) el Código de la conducta.
- c) los formularios de procedimientos.
- d) La buena voluntad de los gobiernos.



TEMA 21. APLICACIÓN DEL IVA Y DE OTRAS CONTRIBUCIONES EN OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR.

Objetivo particular

El alumno aplicará las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA), y de otras leyes relacionadas con las contribuciones al comercio exterior estudiadas en temas anteriores de estos apuntes, en casos específicos .

Temario detallado

- 21.1 Importación definitiva de un automóvil
- 21.2 Exportación definitiva de café tostado
- 21.3 Importación definitiva de cigarros
- 21.4 Exportación de servicios personales independientes

Introducción

En las veinte unidades que anteceden a este último tema de los apuntes para la asignatura “Contribuciones indirectas y al comercio exterior” hemos estudiado las disposiciones fiscales que regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías, así como de otras operaciones internacionales que sin que medie una aduana, son gravadas por algunas de las mencionadas disposiciones.

En este último tema presento a los estudiantes cuatro ejercicios relacionados con operaciones de comercio exterior, con la finalidad de que visualicen y practiquen la aplicación de las disposiciones fiscales que gravan dichas operaciones. Asimismo, sirvan esos cuatro ejercicios para que el estudiante reflexione sobre el costo que las contribuciones pagadas tienen sobre los precios de venta de los bienes importados en el consumidor final.



21.1 Importación definitiva de un automóvil

Supongamos la importación definitiva de un automóvil nuevo con las siguientes características:

Valor total de automóvil	\$ 700,000.00
País de origen	Estados Unidos
Importador	“La Única”, S.A. de C.V.
Domicilio del importador	La Ciudad de México

Estamos ante la importación definitiva ⁴¹ de un automóvil nuevo sujeta al Impuesto General de importación (IGI), el Derecho de Trámite Aduanero (DTA), el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Procedamos a la determinación de dichas contribuciones.

Impuesto General de Importación (IGI)

A partir del año 2004 es posible la importación de vehículos nuevos libres de arancel procedentes de Estados Unidos, Canadá y los países de la Unión Europea, de acuerdo con lo establecido en los tratados de libre comercio de América del Norte (TLCAN) y de la Unión Europea. Para más información sobre la importación definitiva de estos vehículos, sugiero al estudiante consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria SAT, en su sección de

⁴¹ Recordemos que el artículo 96 de la Ley Aduanera establece que se entiende por importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo indefinido. Para realizar la importación es necesario presentar el pedimento aduanal en el que se solicite el régimen aduanero, pagar los impuestos al comercio exterior y, en su caso, las cuotas compensatorias, así como cumplir con todas las formalidades para su despacho.



Aduana y, particularmente la siguiente dirección (recuperada el 7 de marzo 2009):
http://www.aduanas.gob.mx/aduana_mexico/2008/vehiculos/141_10118.html.

Cuando no se cumpla con los requisitos señalados en el TLCAN, respecto a la certificación de origen del vehículo nuevo, el IGI será el 50% del valor del vehículo. Para efectos de nuestro ejercicio consideramos que “La Única”, S.A. de C.V. cumple con todos los requisitos y procedimientos para realizar la importación del automóvil libre de arancel.

Derecho de Trámite Aduanero (DTA)

De conformidad con el Artículo 310 y Sección A, del Anexo 310.1 del TLCAN, no se estará obligado al pago del Derecho de Trámite Aduanero (DTA), por las importaciones definitivas realizadas al amparo de dicho tratado, cuando se cuente con el certificado de origen al momento de la importación. De no cubrirse este requisito, el DTA se calcula tal como lo aprendimos en el tema 19 de estos apuntes. En el caso de nuestro ejemplo, el DTA no se paga por contar con el certificado de origen correspondiente.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos

No obstante que “La Única”, S.A. de C.V. no paga el IGI, estará obligada a pagar el Impuesto sobre Automóviles Nuevos en virtud de que el artículo 1º. de la LISAN establece que están obligadas a pagar el impuesto las personas que importen automóviles ⁴² en forma definitiva.

El ISAN a pagar será el resultado de aplicar la tarifa establecida en la LISAN ⁴³ a la base, tal como lo aprendimos en el tema 17 de estos apuntes. Para el caso que nos ocupa, ese resultado sería el siguiente:

⁴² Se entiende por automóviles, los de transporte hasta de quince pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos incluyendo los de tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

⁴³ Ver tarifa en el tema 17 de estos apuntes.



Valor total del automóvil	700,000.00
(-) Límite inferior	314,074.62
(=) Excedente	385,925.38
(x) % excedente	17.0%
(=) Subtotal	65,607.31
(+) Cuota fija	19,193.42
(=) Subtotal	84,800.73
(-) Reducción 7%	15,272.94
(=) ISAN A PAGAR	69,527.79

Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos (ISTUV)

Recordando nuestro aprendizaje correspondiente al tema 16 de estos apuntes, están obligadas al pago del ISTUV las personas que **usen vehículos**. En el caso de **automóviles nuevos**, el impuesto se calculará aplicando la tarifa del artículo 5º. de la LISTUV ⁴⁴ al **valor del vehículo**. En el caso de importación, el valor del vehículo incluirá las contribuciones que deban pagarse con motivo de su importación, a excepción del IVA. Por lo tanto, el ISTUV a pagar (no por motivo de la importación pero sí en el momento en que ésta se realice y en la aduana correspondiente), sería el siguiente:

⁴⁴ Ver tarifa en el tema 16 de estos apuntes.



Valor total del automóvil	700,000.00
(+) ISAN (contribuciones por la importación)	69,527.79
(=) Base para el ISTUV	769,527.79
(-) Límite inferior	477,347.77
(=) Excedente	292,180.02
(x) % excedente	8.7%
(=) Subtotal	25,419.66
(+) Cuota fija	14,320.43
(=) ISTUV A PAGAR	39,740.09

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

De acuerdo al aprendizaje obtenido a través de los temas correspondientes al IVA, este impuesto es la corona de cualquier operación. En el caso que nos ocupa, el IVA a pagar será el resultado de aplicar la tasa del 15% al valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación. De esta suerte, el IVA a pagar por la importación del automóvil sería el siguiente:

Valor total del automóvil	700,000.00
(+) ISAN (contribuciones por la importación)	69,527.79
(=) Base del IVA	769,527.79



(x) Tasa	15%
(=) IVA A PAGAR	115,429.16

Con base en lo anteriormente analizado, las contribuciones a cargo de “La única”, S.A., serían las siguientes:

IGI	DTA	ISAN	ISTUV	IVA	TOTAL
Exento	Exento	69,527.79	39,740.09	115,429.16	224,697.04

21.2 Exportación definitiva de café tostado

Supongamos que “El buen café”, S.A. de C.V., exporta 100 toneladas de café tostado a Canadá, con un valor de 3,750,000.00. Las contribuciones a las que la sociedad estaría sujeta serían las siguientes:

A) Impuesto General de Exportación. No obstante a que todas las exportaciones están sujetas a este impuesto, la propia Ley de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación, en sus fracciones arancelarias correspondientes al grupo 09.01 **exenta a las exportaciones de café**; por lo tanto, la sociedad no pagará el IGI por la exportación de 100 toneladas de café tostado.

B) Derecho de Trámite Aduanero. La Regla 5.1.3 de las “Reglas de carácter general en materia de Comercio exterior”⁴⁵ establece lo siguiente:

Para los efectos del artículo 1o., último párrafo de la Ley, no estarán obligados al pago del DTA quienes efectúen la exportación o retorno, la importación definitiva o temporal de mercancías originarias, incluso cuando se efectúe el cambio de régimen de importación temporal a definitivo, siempre que tales operaciones se realicen con alguno de los países Parte de los siguientes tratados de libre comercio:

⁴⁵ 2008



1. TLCAN, de conformidad con el artículo 310 y Sección A, del Anexo 310.1.

Con base en lo anterior, la sociedad no estaría obligada a pagar el DTA por la exportación definitiva de 100 toneladas de café tostado.

C) Impuesto al Valor Agregado. De conformidad con la fracción IV del artículo 2º A y con la fracción I del artículo 29 de la LIVA, la sociedad estaría sujeta al pago del impuesto por la enajenación de 100 toneladas de café tostado; sin embargo, con la finalidad de otorgar neutralidad fiscal a la operación de exportación, le impone la tasa del 0%.

Con base en los tres incisos anteriores, la exportación de café tostado no representaría ningún costo fiscal para “El buen café”, S.A. de C.V.

21.3 Importación definitiva de cigarrros

Supongamos que “La Tabacalera”, S.A. de C.V., importa un lote de cigarrillos empaquetados originarios del Reino Unido y cuyo valor de factura es de 1,000,000.00, incluyendo el empaquetado. Adicionalmente, la sociedad pagó seguros y fletes por 50,000.00. La sociedad tiene su domicilio fiscal en la ciudad de Guadalajara, Jal. Determinemos las contribuciones derivadas de dicha importación.

Impuesto General de Importación (IGI)

De acuerdo con la fracción arancelaria 2402.20.01, la importación de cigarrillos se grava a una tasa del 67% sobre el valor en aduanas. Determinemos el valor en aduanas y el IGI a pagar.

Valor de transacción	1,000,000.00
(+) Incrementables	150,000.00



(=) Valor en aduana	1,150,000.00
(x) Tasa	67%
(=) IGI A PAGAR	770,500.00

Derecho de Trámite Aduanero (DTA)

El DTA se calcula aplicando el 8 al millar sobre el valor que tengan los bienes para efectos del IGI, según el artículo 40 de la Ley federal de Derechos (LFD), sin que sea inferior a la cuota de 201.90. Calculemos el DTA para nuestro caso.

Valor de los cigarrillos para efectos del IGI	1,150,000.00
(x) Tasa	.008
(=) DTA a pagar	9,200.00

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPYS)

La importación de los cigarrillos causa el IESPYS a la tasa del 160%, la cual se aplicará al valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado. Calculemos el IESPYS para nuestro caso.

Valor de los cigarrillos para efectos del IGI	1,150,000.00
(+) IGI	770,500.00
(+) DTA	9,200.00
(=) Base para efectos del IESPYS	1,929,700.00



(x) Tasa	160%
(=) IESPYS a pagar	3,087,520.00

Sólo nos falta calcular el IVA de esta operación de comercio exterior, aplicando la tasa del 15% al el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, tal como lo dispone el segundo párrafo del artículo 1º y el artículo 27, ambos de la LIVA.

Valor de los cigarrillos para efectos del IGI	1,150,000.00
(+) IGI	770,500.00
(+) DTA	9,200.00
(+) IESPYS	3,087,520.00
(=) Base para efectos del IVA	5,017,220.00
(x) Tasa	15%
(=) IVA a pagar	752,583.00

“La Tabacalera”, S.A. de C.V., pagaría las siguientes contribuciones por la importación de los cigarrillos:

IGI	DTA	IESPYS	IVA	TOTAL
770,500.00	9,200.00	3,087,520.00	752,583.00	4,619,803.00



21.4 Exportación de servicios personales independientes

La exportación de servicios personales independientes no pagan impuestos al comercio exterior por la razón de que no son mercancías; sin embargo, son objeto del IVA por tratarse de una prestación de servicios realizada en territorio nacional por un residente en el mismo.

Con el ánimo de que estos servicios sean económicamente competitivos en el extranjero, la LIVA otorga a su exportación el beneficio de la neutralidad fiscal a través de establecer para dicha exportación la tasa del 0%, siempre que los servicios sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país. Asimismo el Reglamento de la LIVA define lo que debe entenderse por aprovechamiento en el extranjero, en el segundo párrafo del artículo 58 de dicho Reglamento:

Asimismo, se entiende, entre otros supuestos, que los servicios a que se refiere la fracción mencionada, se aprovechan en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Conclusión

De una práctica manera aplicamos las diferentes disposiciones fiscales que se relacionan con operaciones de comercio exterior, dimensionando el costo tan importante cuando de importación de cigarrillos se trata.

Asimismo, recordamos la importancia de los tratados de libre comercio al desgravar operaciones como las de la importación de automóviles nuevos al ampara del TLCAN.

Finalmente reforzamos nuestra actitud consciente ante la necesidad de adquirir y actualizar nuestros conocimientos sobre los gravámenes que nuestros



legisladores establecen, bien con fines recaudatorios o bien con finalidades extrafiscales, para las operaciones de comercio exterior.

Actividades de aprendizaje

- A.21.1. Elabora al menos tres ejercicios en los que se apliques el aprendizaje logrado acerca de las contribuciones al comercio exterior y revísalos con tu asesor.
- A.21.2. Elabora un mapa conceptual de la importación de una casa rodante.
- A.21.3. Investiga sobre las contribuciones que deben pagarse con motivo de la importación de automóviles usados.

Cuestionario de autoevaluación

- 1. ¿Cuáles son las contribuciones que deben pagarse por la importación de una tabla de oleaje motorizada?
- 2. ¿Todas las importaciones de mercancías deben pagar el DTA?
- 3. ¿Todas las importaciones de automóviles nuevos están exentos del pago del IGI?
- 4. ¿Cuál es la finalidad de la tasa del 0% establecida en la LIVA?
- 5. ¿Cuáles contribuciones deben pagarse por la importación de mieles incristalizables?

Examen de autoevaluación

I. Indica si los siguientes enunciados son falsos o verdaderos

- 1. El arancel a pagar en la importación de computadoras es del 50%.

FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

- 2. El DTA a pagar en la importación temporal de bienes de activo fijo que efectúen las maquiladoras es del 1.76 al millar sobre el valor que tengan los bienes.



FALSO		VERDADERO	
-------	--	-----------	--

II. Elige la opción correcta.

3. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde al *ad valorem* que debe pagar la persona que importa manzanas?

- a) 25%
- b) 20%
- c) 15%
- d) 10%

4. Cuál de las siguientes opciones corresponde a la cuota de DTA que debe pagar la persona que importa oro con un valor de 300,000.00?

- a) 2,400.00
- b) 201.90
- c) 2,140.00
- d) 198.00

5. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde al *ad valorem* que debe pagar la persona que importa maíz palomero?

- a) 25%
- b) 20%
- c) 15%
- d) 10%

6. ¿Cuál de las siguientes opciones corresponde a un país con el que México ha celebrado un tratado de libre comercio que obliga a no pagar el DTA por importaciones de origen?

- a) Bolivia
- b) Belice
- c) Panamá
- d) Venezuela

Bibliografía básica

La interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, Colección de Estudios Fiscales Académicos, Número 24,



Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C.
México, 2008, párrafo 17.

Álvarez Villagómez, Juan, *Impuestos al Comercio Exterior*, México, Gasca Sicco, 2005.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 19ª ed., México, Themis. 2005.

Código Civil Federal, vigente

Código Civil para el Distrito Federal comentado, Tomo I, 4ª. Edición, México, IJ-UNAM., 1997.

Código Fiscal de la Federación y sus reglamento (2008).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2008).

Criterios del SAT (2008).

Galindo Cosme, Mónica Isela, *Estudio práctico del Impuesto Especial sobre producción y Servicios*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2008.

Hernández Rodríguez, Jesús, *Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.

Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 3ª ed., México, ECASA, 1993.

Ley Aduanera vigente en 2008.

Ley de Comercio Exterior vigente en 2008.

Ley de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación

Ley de Títulos y Operaciones de Crédito (LTOC).

Ley del impuesto al Valor agregado y su Reglamento (2008).

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y su Reglamento vigentes en 2008.



Ley del impuesto sobre Automóviles Nuevos vigente en 2008.

Ley del impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos vigente en 2008.

Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito (LGOAAC)
(vigente).

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente en 2008.

Méndez Ladrón de Guevara, Maricruz, *“Las contribuciones y los aprovechamientos derivados del comercio exterior”*, apuntes personales, México.

Ortiz, Sainz y Erreguerena, S.C. *Tratados internacionales y comerciales en materia Aduanera*, 2ª ed., México, Themis, 2003.

Pérez Chávez, José. *Manual de casos prácticos IVA*. México, Tax. 2007.

Resolución Miscelánea de Comercio Exterior 2007-2008.

Resolución Miscelánea Fiscal, (2007-2008).

Tratado de Libre Comercio de América del Norte, vigente.

Witker, Jorge, y Laura Hernández, *Régimen Jurídico del Comercio Exterior en México*, México, UNAM, 2008.



**RESPUESTAS A LOS EXÁMENES DE AUTOEVALUACIÓN
CONTRIBUCIONES INDIRECTAS Y AL COMERCIO EXTERIOR**

TEMA 1		TEMA 2		TEMA 3		TEMA 4	
1.	c)	1.	F	1.	F	1.	Ver más abajo
2.	c)	2.	F	2.	b)	2.	c)
3.	a)	3.	F	3.	Ver más abajo	3.	Valor de los actos o actividades
4.	F	4.	a)			4.	F
5.	V	5.	Código Civil			5.	V

TEMA 5		TEMA 6		TEMA 7		TEMA 8	
1.	Ver más abajo	1.	c)	1.	F	1.	c)
2.	c)	2.	En que se paguen las contraprestaciones	2.	V	2.	b)
3.	V	3.	Al devengarse los intereses	3.	F	3.	b)



4.	0%	4.	F	4.	V	4.	Acreditable al 100%
5.	15%			5.	V	5.	V
				6.	F	6.	V
				7.	F	7.	V
				8.	V	8.	F
				9.	V		
				10.	F		
TEMA 9		TEMA10		TEMA 11		TEMA 12	
1.	b)	1.	La persona que hubiera pagado el impuesto trasladado, siempre que no lo haya acreditado.	1.	F	1.	Cinco años.
2.	c)	2.	25 días.	2.	V	2.	F
3.	a)	3.	F	3.	V	3.	
4.	V	4.	F	4.	F	4.	
5.	V	5.	V	5.	a)	5.	



TEMA 13			TEMA14		TEMA 15		TEMA 16		
1.	F		1.	V	1.	F		1.	a)
2.	F		2.	F	2.	25%		2.	c)
3.	La Expedición de un pasaporte, entre otros.		3.	c)	3.	\$ 1.26 por litro enajenado.		3.	F
			4.	a)	4.	c)		4.	las aeronaves, embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.
			5.	b)	5.	b)		5.	21 de diciembre 2007



TEMA 17		TEMA19		TEMA 20		TEMA 21	
1.	c)	1.	F	1.	c)	1.	F
2.	b)	2.	F	2.	d)	2.	V
3.	F	3.	F	3.	c)	3.	b)
4.	F	4.	F	4.	a)	4.	a)
5.	La tarifa del artículo 3º de la LISAN.	5.	F	5.	b)	5.	b)
		6.	c)			6.	d)
		7.	c)				

Respuesta a la pregunta 3 del Tema 3

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A			x							
B	x									
C		x		x				x	x	x
D							x			
E					x					
F						x				



Respuesta a la pregunta 1 del Tema 4

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A		X								
B						X				
C					X			X		
D			X	X			X			
E										X
F	X								X	

Respuesta a la pregunta 1 del Tema 5

TEMA 5										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A			X				X		X	X
B						X				
C	X			X	X			X		
D		X					X			



Respuesta al examen del Tema 18

TEMA 18										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
A				X		X				
B							X		X	
C	X									
D								X		
E		X			X					
F			X							X