



1990  
**Universidad Nacional  
Autónoma de México**

**FACULTAD DE DERECHO**

**LA TASA CERO Y LAS EXENCIONES EN EL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

**T E S I S**

**Que para obtener el título de  
LICENCIADO EN DERECHO**

**presenta**

**ALEJANDRO CARMELO CRUZ FUENTES**

**México, D. F.**

**1 0 0 2**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

# LA TASA "0" Y LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

PAGINA

## INTRODUCCION.

### CAPITULO PRIMERO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.....	1
1. Características.....	1
1.1 General.....	1
1.2 Plurifásico.....	3
1.3 No acumulativo.....	5
1.4 Neutro.....	7
2. Elementos Fundamentales.....	11
2.1 Objeto.....	11
2.2 Sujeto.....	13
2.3 Valor o base.....	17
2.4 Tasa.....	20
2.5 Acreditamiento.....	22

### CAPITULO SEGUNDO

NATURALEZA JURIDICA DE LAS EXENCIONES Y LA TASA "0".....	25
1. Naturaleza jurídica de las exenciones.....	25
1.1 El concepto de exención y sus características.....	25
1.2 Clasificación de las exenciones.....	29
1.3 Otra legislación.....	32
2. Naturaleza jurídica de la Tasa "0".....	35
2.1 Exención simple.....	35
2.2 Exención pura.....	39
2.3 Mecánica de aplicación de ambos regímenes.....	45

### CAPITULO TERCERO

LA TASA "0" EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	50
1. En la enajenación de bienes.....	50
1.1 Productos destinados a la alimentación.....	50
1.2 Maquinaria y equipo de uso agropecuario.....	55
2. En la prestación de servicios.....	59
2.1 A los agricultores y ganaderos.....	59
2.2 Los de pasteurización de leche.....	64

PAGINA

3. En el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes  
y exportaciones.....66

CAPITULO CUARTO

LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....79

1. En la enajenación de bienes.....79

1.1 Partes sociales, documentos pendientes de cobro y  
títulos de crédito.....79

1.2 Construcciones adheridas al suelo destinadas o  
utilizadas para casa habitación.....82

2. En la prestación de servicios.....87

2.1 Los prestados por instituciones públicas de  
seguridad social.....87

2.2 Los de carácter profesional. Los prestados por  
bolsas de valores y por casas de bolsa.....89

3. En el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes...99

CONCLUSIONES.....103

ANEXO: DISPOSICIONES APLICABLES A PARTIR DEL 1o. DE  
OCTUBRE DE 1982.....106

BIBLIOGRAFIA.....109

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

Con la implantación del Impuesto al Valor Agregado se presentaron las siguientes interrogantes que tipo de impuesto es, cuales son sus características y cual su influencia dentro del campo económico, respecto de los actos y actividades a los que afecta.

A partir de 1981, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla una figura hasta entonces no aplicada en nuestra legislación fiscal, que es la llamada tasa cero, este régimen por sus peculiares características, presenta una magnífica oportunidad para realizar una investigación a fin de conocer cual es su real naturaleza jurídica, como se aplica, - cual es su finalidad y cual es su función dentro del contexto del impuesto al valor agregado.

Al encontrarse íntimamente vinculada al problema anterior la figura de la exención como la conocemos en nuestra legislación, también su estudio se hace necesario, a efecto de poder hacer una comparación en relación con la llamada tasa cero, tanto desde el punto de vista de mecánica de operación como del ámbito de aplicación de ambas figuras.

El método aplicable para el desarrollo del trabajo es el de deducción, utilizando la técnica de investigación bibliográfica o documental pretendiendo que el estudio por realizar sea descriptivo y de diagnóstico.

La resolución de la problemática anterior, estará basada en el análisis de las características propias del impuesto y observando sus efectos económicos.

Por lo que se refiere a la tasa cero, es necesario efectuar el estudio de cada uno de sus elementos comparándolos con los ya conocidos de las actividades gravadas, exención y en su caso, con la de los estímulos fiscales, a fin de delimitar su naturaleza jurídica.

En cuanto a la exención es conveniente analizar sus efectos y ámbito de aplicación para concluir, bajo que condiciones es útil su establecimiento.

Las conclusiones estarán directamente vinculadas con la naturaleza de la tasa cero, con su efecto dentro del sistema del impuesto al valor agregado y con la evaluación de su aplicación e importancia así como de las exenciones.

## CAPITULO PRIMERO

## EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

## 1. CARACTERISTICAS.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fué publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1978 e inició su vigencia a partir del 1o. de enero de 1980, abrogando la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles así como a otras diecisiete Leyes y Decretos que establecían diversos gravámenes especiales.

El Impuesto al Valor Agregado es uno de los pasos importantes que se han dado para modernizar el sistema impositivo de nuestro país; aún cuando se trata de un gravamen cuya aplicación data desde 1954 en países de Europa, (1) para la implantación de este impuesto se pretendió aprovechar la experiencia obtenida por otros países, adecuándola a nuestras posibilidades de aplicar determinado sistema, en estas condiciones el nuevo gravamen comenzó a aplicarse presentando las siguientes características:

1.1 General.- El artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política establece que todos debemos de con

---

(1) En Francia, el impuesto de que se trata rinde al Fisco una mayor recaudación que el mismo impuesto sobre la Renta. MARGAIN MANAUTOU EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina.- Cuarta Edición.- México 1976.- Pág. 92.

tribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en tal virtud como toda ley que emana del poder legislativo debe de regular situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

En tal sentido ha establecido jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden ser privativas tanto en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional". (2)

La Ley del I.V.A. no es la excepción y en consecuencia dichos caracteres trascienden en la materia que nor-

---

(2) Semanario Judicial de la Federación, 1965, 1a. parte, tomo 17, p. 58.

man, en la especie el citado gravamen.

Por otra parte, también se puede clasificar al IVA como un impuesto general y no como especial en atención a - que grava diversas actividades (enajenación, prestación de - servicios, otorgamiento del uso e importación de bienes) y - no a una determinada actividad.

La clasificación a que nos referimos se funda según Mehel, en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma.

En estas condiciones podemos precisar que el preinvocado gravamen es general por doble concepto, puesto que se aplica a todas las actividades que se encuentran dentro de su objeto y que afecta diversos actos o actividades sobre una situación económica considerada en su conjunto.

1.2 Plurifásico.- En cuanto a las alternativas existentes sobre la etapa de aplicación del impuesto se tuvo la posibilidad de optar por uno monofásico o plurifásico.

4

Son monofásicos los que se aplican en la primera etapa, está referida a la producción o importación de los bienes, en la etapa intermedia que puede localizarse entre la primera y la última, la etapa final que corresponde a la de los minoristas que venderán al consumidor final.

El sistema adoptado para México en cuanto se refiere a las etapas, abarca a todas las mencionadas, incluso hasta el contribuyente minorista, lo que permite un eficaz control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de todos aquéllos proveedores del contribuyente minorista con lo que se reducen en forma importante las posibilidades de evasión, situación que se hubiera presentado más propicia en caso de que se hubiese optado por un sistema de etapa intermedia.

Un impuesto sobre el valor agregado que se extienda hasta el nivel minoristas presenta las siguientes ventajas: Gran parte del impuesto se recauda en el momento de la importación y de la fabricación y aquí el control fiscal resulta bastante efectivo. La evasión tributaria a nivel minorista resulta una pérdida de ingresos en forma exclusiva sobre el margen minorista, además de que como ya se dijo proporciona en gran medida los controles sobre precisión de las ventas declaradas por el minorista ya que el impuesto habrá sido aplicado a sus compras.

Por lo expuesto, se afirma que resulta plurifásico toda vez que se causa en todas y cada una de las etapas en que los hechos dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

1.3 No Acumulativo.- Que es una de las principales características de este gravamen y que según se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa de Ley respectiva, fue uno de los factores preponderantes que propiciaron la implantación del tributo, porque el impuesto causado en la etapa anterior no viene a formar parte de los valores sobre los que se calculará el impuesto en etapas subsecuentes.

Esta característica evita que en una traslación repetida hacia adelante produzca el efecto indeseable que se conoce con los nombres de piramidación o efecto de cascada del impuesto. Consiste en que al trasladarse el impuesto a los compradores en cada operación, el gravamen pagado por cada uno de los intermediarios se convierte a su vez en base del impuesto que pagó el siguiente, hasta que llega a incidir al último consumidor, incrementado. De esta suerte la tasa real del impuesto se aumenta en relación con la tasa nominal. (3)

---

(3) SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa.- Octava Edición.- México 1976. Págs. 382.

Efecto que se presentaba en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles lo que propició la distorsión de la organización y de la distribución ya que incentivaba un recorrido corto en los canales de producción y distribución ya que favorecía artificialmente la integración de las empresas y como consecuencia, el impuesto tendía a frenar el crecimiento económico.

El concepto del Impuesto al Valor Agregado y los diferentes mecanismos estudiados indican con claridad que siendo una imposición sobre el gasto total recaudado por fracciones en diferentes puntos del circuito producción-distribución, no integrará el costo de producción de los bienes o servicios gravados.

Determinada una tasa nominal del impuesto, su rendimiento será igual a la aplicación de la misma sobre el precio de los bienes y servicios alcanzados en el momento de pasar al consumo final.

Siendo así, no tendrá ninguna influencia el número de etapas por las que el bien gravado pase antes de llegar al último consumidor; tampoco operará el efecto acumulativo, pues el impuesto se aplicará sobre el precio de venta en ca-

da etapa; ni surgirá como subproducto del efecto de acumulación el de piramidación. Finalmente tampoco habrá incentivo para "acortar" artificialmente el número de etapas creando - la integración vertical de las empresas.

1.4 Neutro.- Porque afecta en el misma proporción tanto a las empresas que se encuentran integradas en forma - vertical, así como aquéllas que no lo están, es decir, que - iguala la carga fiscal a los actos o actividades que grava - independientemente del número de etapas por las que pasan an tes de llegar al consumidor final. (4)

Inclusive presenta la ventaja de su neutralidad - económica, ya que no concentra la carga en una sola fase. Puesto que el impuesto recaé solo sobre el valor añadido por cada empresa -no sobre las ventas brutas- la organización de la producción, el grado de integración y la localización de funciones específicas no afectan a la base impositiva global, siempre que el impuesto incida sobre todos los sectores, inclusive los minoristas. (5)

- 
- (4) Es de advertirse que no puede existir un impuesto que en términos absolutos sea neutro, en virtud de que necesariamente producen un efecto.
- (5) JOHN F. DUE.- La Imposición Indirecta en los países en - Vías de Desarrollo.- Editoriales de Derecho Reunidas, S. A.- Madrid 1970.- Versión de Francisco Alvira Martín. - Pág. 287.

Por regla general en los gravámenes se emplea el principio de país de destino que significa que la carga tributaria que se encuentra dentro del precio de los productos para exportación, debe eliminarse completamente al salir los productos del país de origen, en tanto que las importaciones se encuentran sujetas al gravamen.

En los casos de exportación no sólo es necesario efectuar la descarga del impuesto por el acto de exportación, sino que también que el gravamen que haya recaído sobre los bienes o insumos en las etapas anteriores en su recorrido de producción y distribución debe reintegrarse a los exportadores.

Tratándose de las importaciones la aplicación del principio de país de destino permite igualar la carga fiscal de los productos importados a la de los producidos nacionalmente. (6)

En ese sentido, puede afirmarse que el IVA no es fuente de distorsiones económicas, y totalmente neutral en la asignación de recursos, visto desde el aspecto consumo. (7)

---

(6) Esta característica del impuesto ha sido en otros países en donde se aplica un instrumento principal para otorgar neutralidad al comercio exterior respecto de la imposición indirecta.

(7) VI Jornadas -LUSO-HISPANO-AMERICANAS de Estudios Tributarios celebradas en Ixtapan de la Sal, Edo. de México.- Octubre de 1974.

Es conveniente señalar, que además de las características ya apuntadas, el IVA es susceptible de clasificarse como:

Indirecto.- No en atención a que es repercutible - sino en razón de que se trata de un impuesto al consumo, de conformidad con la división de estimar como gravámenes directos aquéllos que inciden sobre los rendimientos e indirectos los que gravan los consumos. (8)

Real.- Por tratarse de un impuesto que atiende exclusivamente a los actos o actividades correspondientes a su objeto, independientemente del sujeto que realiza la hipótesis cuya actualización depende el nacimiento de la obligación fiscal.

Con Fines Fiscales ya que se estableció para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto y con la tendencia de lograr la maximización de la recaudación relativa a la imposición indirecta. (9)

---

(8) Corriente encabezada por los tratadistas Minaudi, Sommers, Giannini,

(9) Esta característica en términos generales es consustancial de todos los impuestos, ya que el objetivo es transferir ingresos desde el sector privado al sector público.

Por último, apuntamos que dentro de las ventajas - que ofrece el impuesto al valor agregado está la transparencia de la imposición ya que permite un cálculo exacto de la incidencia del impuesto en cualquiera de las etapas productivas del bien y por consiguiente, facilita el cómputo de las compensaciones en las importaciones y en las exportaciones. (10).

---

(10) CESARE COSCIANI.- El Impuesto al Valor Agregado.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, Argentina 1969.- Traducción al español por el Doctor Carlos M. Giuliani Ponrouge. Pág. 13

## 2. ELEMENTOS FUNDAMENTALES.

Los elementos fundamentales del gravamen que se está analizando se han dividido en:

- 2.1 Presupuesto objetivo.
- 2.2 Sujeto.
- 2.3 Base.
- 2.4 Tasa.
- 2.5 Traslación y acreditamiento.

Se aclara que se incluye al acreditamiento, además de los cuatro elementos ya tradicionales, en virtud de su relevancia dentro del sistema de los gravámenes tipo valor agregado.

### 2.1 Presupuesto Objetivo o Hipótesis de Incidencia.

Para Sañz de Bujanda es "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria" como "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". (11)

Ataliba, indica que la hipótesis de incidencia consiste en "la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto, a dar nacimiento a la obligación" de entregar una cantidad de dinero al Estado. (12)

---

(11) y (12) Citados por SERGIO FCO. DE LA GARZA.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa.- Octava Edición.- Mexico 1978. Pág. 394.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo - 17 implícitamente da un concepto de presupuesto objetivo al señalar que la "obligación fiscal nace cuando se realizan - las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Así tenemos que de la lectura del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se desprende que el - presupuesto objetivo o hipótesis de incidencia se encuentra constituido por la:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importación de bienes.

Que en territorio nacional realicen las personas - físicas, morales.

Como se observa el hecho generador consiste en la realización de cualesquiera de las diversas hipótesis que se prevén como presupuesto objetivo. (13)

---

(13) Cabe hacer notar que a diferencia del impuesto sobre ingresos mercantiles el presupuesto objetivo del impuesto al valor agregado, incorpora al mismo el hecho de la importación. Por otra parte excluye como condicionante la mercantilidad de la prestación de servicios y del uso o goce.

Esto es que siguiendo al tratadista Ataliba, el hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria. (14)

## 2.2 Sujeto.

Con este elemento, desde luego nos referimos al su jeto pasivo de la obligación tributaria y no al sujeto activo de la misma ya que en términos generales como es sabido -corresponde al Estado y en el presente caso corresponde específicamente a la Federación.

En estas condiciones encontramos que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al pago del gravamen.

En el artículo 10. de la Ley de la materia, expresamente se menciona como sujetos a las personas físicas, morales que en territorio nacional realicen cualquiera de las hipótesis que consigna el presupuesto objetivo. (15)

---

(14) Citado por SERGIO FCO. DE LA GARZA.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa.- Octava Edición.- México - 1978. Pág. 396.

(15) Se hace notar que a partir de 1981 se eliminó la referencia a las unidades económicas tanto en el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

A diferencia del impuesto sobre ingresos mercantiles el impuesto al valor agregado elimina como característica para que pueda nacer la obligación tributaria la habitualidad de los actos o actividades.

El sujeto es un elemento esencial del impuesto, - por la muy obvia razón de que no podría existir el gravámen como obligación sin la existencia a su vez del sujeto obligado a cumplirla y sería un ejercicio completamente inútil el de prever la forma del nacimiento de la obligación, a través del hecho generador correspondiente y de la de todos sus demás elementos, si no estuviera también determinada la persona obligada a pagarlo, o sea, el sujeto. (16)

Aquí cabría plantearse quién es sujeto de este - impuesto y la respuesta la encontramos, en la naturaleza del hecho generador. Por lo que el sujeto pasivo es el enajenante, el prestador del servicio, el otorgante del uso o goce y el importador.

Una vez designado el sujeto pasivo, éste pasa a tener la condición de contribuyente, así tenemos a la persona jurídicamente obligada, pero en virtud de que el artículo 10. de la Ley dispone que:

---

(16) La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado.- LUIS ILLANES.- Dirección General de Prensa.- S.H.C.P. 1979. Pág. 122.

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

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores - que señala esta ley, la tasa del 10%. El impuesto al valor - agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

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.

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 importa

ción de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta ley.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Como el propósito del gravámen es que éste se traslade, es razonable suponer que la misma se lleve a efecto, - por lo que es otra persona, el adquirente, el prestatario o el usuario, quien en definitiva debe de resentir en su economía la carga del impuesto.

Este hecho ha llevado a la denominación de dos sujetos, un sujeto de derecho que corresponde al que la ley señala y otro denominado sujeto económico que es el que en última instancia sufre el impacto del gravámen.

En estas condiciones resulta pertinente aclarar - que la relación tributaria existe exclusivamente entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo de la misma que corresponde al ciudadano por la Ley. (17)

Una importante innovación es que en los términos -

---

(17) Otra importante innovación que presenta el impuesto al valor agregado en este particular es la eliminación de la habitualidad de los actos o actividades que debe desarrollar el sujeto.

del artículo 30. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado - pueden ser sujetos del gravámen, la Federación, los Estados y los Municipios.

### 2.3 Base.

La base imponible es un elemento esencial del impuesto, que consiste en la cuantificación de la materia imponible para los efectos de aplicar la tasa y determinar su monto.

En el caso del impuesto al valor agregado, su propósito implícito, y que se realiza en la práctica es el de gravar el valor que se agrega en cada etapa de la transferencia de los bienes y servicios gravados. (18)

Así tenemos que este parámetro se encuentra constituido por los valores que señala la propia Ley para cada acto o actividad en lo particular, así tenemos que:

Para la enajenación "se considera como valor el precio pactado, 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". (19)

(18) LUIS ILLANES.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado. En los países de América Latina. Pág. 167 y ss.

(19) Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado 1er. Arrafo.

Para la 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". (20)

En el uso o goce temporal de bienes tangibles "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". (21)

En la 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". (22)

Como se puede apreciar la base resulta ampliamente

---

(20) Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(21) Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(22) Artículo 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

desglosada con el fin de evitar al fisco controversias como en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

En términos prácticos se puede considerar que la base consiste en la suma de dinero o bienes valorables correspondientes a la contraprestación por las actividades afectas al pago del impuesto.

Las diferentes modalidades en la aplicación del impuesto al valor agregado: a) Por adición (tipo renta); o b) por sustracción (tipo consumo).

a) Cálculo del valor agregado por adición: la base del impuesto puede lograrse sumando los réditos producidos y atribuidos en la empresa a los distintos factores: salario, interés, beneficio y renta.

b) El valor agregado calculado por sustracción, admite dos formas: método real y base financiera.

La forma pura o sobre base real consiste en atenerse al concepto estadístico y económico del valor agregado, el que se obtiene restando de la producción de un año el monto de las erogaciones efectuadas para adquirir de otras empresas las mercaderías, materiales auxiliares, servicios in-

gresados en el ciclo productivo, así como también la cuota - parte de costos plurianuales (amortizaciones). En un método muy complejo que exige seguir todo el ciclo de producción para identificar la cantidad de los distintos productos incorporados y los terminados.

El de base financiera consiste simplemente en deducir del total de las ventas de un período el total de compras. Tal modalidad a su vez admite dos formas: la deducción base de base o impuesto de impuesto. La primera forma sólo puede funcionar a condición de la existencia de una tasa única y ausencia total de exoneraciones. Por su parte, la forma de deducción impuesto de impuesto se adecúa a las exigencias de una imposición con tasas diferenciales y con exoneraciones, pues posee la calidad del efecto de recuperación. (23)

Para el impuesto al valor agregado en nuestro país, se optó por el cálculo del impuesto por sustracción de base financiera de impuesto contra impuesto.

#### 2.4 Tasa

La tasa o alícuota desde el punto de vista jurídi-

---

(23) VI Jornadas -Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios celebradas en Ixtapan de la Sal, Edo. de México. Octubre de 1974. Págs. 32 y ss.

co no presenta problemas propiamente de doctrina o de interpretación por lo que de manera sencilla se determinará la clase a la que pertenece.

En el caso del impuesto que se estudia la tasa o alícuota es de carácter proporcional, toda vez que se identifica plenamente con las definiciones que sobre el particular dan:

Vicente Arche señala que la alícuota proporcional es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible.

Giannini señala que el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sean en concreto la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

Lucien Mehl concluye que existe alícuota proporcional cuando el monto del impuesto está expresado por una fun-

ción lineal de la base de imposición, es decir, cuando su ta sa es constante por relación a la variable de referencia que puede ser la base de imposición o la materia imponible.

La tasa aplicable es la del 10%, excepto cuando - los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional - del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California, parcial de Sonora y Baja California Sur, siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en - las citadas franjas o zonas en cuyo caso la tasa aplicable - será la del 6%. (24)

#### 2.5 Traslación y acreditamiento.

Aún cuando tradicionalmente este concepto no forma parte de los elementos fundamentales de los diversos gravámenes, debido a su importancia total en el sistema de los denominados impuestos tipo valor agregado se incluye en esta parte.

---

(24) Las tasas se encuentran establecidas en los artículos 1o. y 2o. de la Ley de la materia.

En el texto del artículo 10. anteriormente transcrita, se observa que la traslación del impuesto es obligatoria y que la misma debe efectuarse en forma expresa y por separado, con excepción de los casos a que se refiere el artículo 32 fracción III de la Ley de la materia con las condiciones que el mismo precepto establece.

El artículo 40. de la Ley de la materia previene - que: El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa correspondiente.

Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que correspondió.

Además para ser impuesto acreditable requiere:

Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto o que sean actos o actividades suje-

tas a tasa cero. (25)

Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos de la Ley y su reglamento.

Esta medida es importante para una satisfactoria aplicación del impuesto puesto que es la característica que evitará los llamados efectos del impuesto en cascada.

---

(25) La tasa cero consiste en que el impuesto pagado sobre compras por las empresas que producen artículos sujetos a este tratamiento se puede acreditar contra impuesto causado o en su caso solicitar la devolución de las cantidades cubiertas en concepto de impuesto en las citadas adquisiciones.

## CAPITULO SEGUNDO

## NATURALEZA JURIDICA DE LAS EXENCIONES Y LA TASA CERO

## 1. NATURALEZA JURIDICA DE LAS EXENCIONES.

## 1.1 El Concepto de exención y sus Características.

La exención es una figura que normalmente aparece en el estudio de todos los problemas fundamentales que la materia tributaria presenta. En efecto lo mismo puede encontrarse interrelacionada con el hecho imponible del gravamen en su aspecto material, que con el aspecto mensurable del impuesto ya sea en la base o en el parámetro, o incluso en muchas ocasiones se encuentra directamente vinculado a los sujetos, esto es, con el aspecto personal de la institución tributaria.

Una vez señalado el ámbito en dónde puede llegar a ubicarse la exención, analizaremos los conceptos que sobre dicha figura jurídica han realizado algunos de los más importantes estudiosos en la materia.

El tratadista Héctor B. Villegas señala que<sup>(26)</sup> el derecho tributario material no sólo contempla a la hipótesis

---

(26) HECTOR B. VILLEGAS.- Derecho Financiero y Tributario.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, Argentina. 1975. Pág. 251 y ss.

legal condicionante tributaria (hecho imponible) en la que - están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar o - tiempo, forman normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo; sino - que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo, cuyos elementos de - mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.

Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denomina "exenciones y beneficios tributarios".

Por su parte Araujo Falcao<sup>(27)</sup> indica que se caracteriza la exención diciendo que es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial.

---

(27) Citado por CARLOS M. GIULIANI FONROUGE.- Derecho Financiero.- Editorial Depalma.- Argentina, Buenos Aires. - 1973. 2a. edición. Pág. 297.

En palabras de Dino Jarach<sup>(28)</sup> las exenciones son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición.

Según el tratadista Luis Illanes<sup>(29)</sup> se puede decir que la exención es la dispensa legal de la obligación tributaria. Esto significa que la exención es una norma de excepción, mediante la cual en algunos casos se excluye a ciertos y determinados bienes de la materia imponible correspondiente y en otros a ciertas personas de la condición de sujeto del impuesto.

El maestro Margain Manautou define a la exención como la figura jurídico tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.<sup>(30)</sup>

De las definiciones o conceptos anteriores podemos desprender que primeramente que de manera necesaria debe

- 
- (28) SERGIO FCO. DE LA GARZA.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa.- Octava edición.- México 1978. Pág. 429.
- (29) LUIS ILLANES.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado. En Los Países de América Latina.- Dirección General de Prensa. S.H.C.P. 1979.
- (30) EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria - Potobina.- Cuarta edición. México 1978. Pág. 31.

haberse producido un acto jurídico que se encuentre comprendido dentro del hecho generador de la obligación tributario y segundo que a pesar de haberse originado el hecho generador no hay obligación de pago.

Como características de la exención podemos mencionar las siguientes:

Debe ser establecida por Ley, en atención a que si la norma que puede establecer gravámenes debe guardar esa jerarquía, el precepto que limite o modifique aquella también tiene que ser de la misma naturaleza.

Temporal.- En virtud de que la exención sólo puede subsistir en tanto que la Ley que la establece no sea modificada.

Personal.- Toda vez que únicamente favorece a los sujetos o bienes expresamente señalados.

En otras palabras podemos concluir que la exención es la hipótesis legal por virtud de la cual quedan desvinculadas total o parcialmente las obligaciones que normalmente surgirían como consecuencia de la realización del presupues-

to de hecho o hecho generador del impuesto.

1.2 Clasificación de las Exenciones. La exención es susceptible de clasificarse de acuerdo a criterios tan diversos como el económico, temporal, cualidades o características de bienes y personas.

Por ser demasiado extenso y variable el criterio, nos limitaremos a presentar aquéllos supuestos bajo los cuales se han hecho las distinciones más importantes.

a) Según a quien o a qué estén referidas pueden ser exenciones objetivas y subjetivas.

Las exenciones son objetivas cuando se establecen en consideración a las características y cualidades propias del objeto, esto es que se otorgan en razón directa del propio acto independientemente de la calidad del sujeto que llegue a realizarlo.

Nos encontramos ante la presencia de exenciones subjetivas en el momento en que éstas se han establecido en atención a los sujetos que entran en relación con el hecho generador del impuesto.

Se hace notar que la exención subjetiva, en sentido propio, solo puede presentarse en los casos en que la Ley a través de una disposición de derecho singular, declara como no obligada al pago a una persona o a una categoría de personas, mismas que de conformidad con las disposiciones generales del propio ordenamiento legal, se encontrarían comprendidos como sujetos pasivos del gravamen respectivo. En igual sentido Gianini.(31)

b) Según el tiempo de su duración pueden ser permanentes o transitorios.

Al respecto Saínz de Bujanda(32) expresa que en principio, toda exención es temporal (transitoria), en el sentido de que no puede prolongar sus efectos en el tiempo más allá de la vigencia de la norma jurídica en que la exención se concede. Dado que toda norma jurídica puede ser derogado por el legislador es claro que la vida jurídica de la exención tributaria, es, por naturaleza, susceptible de supresión en cualquier instante y que, en tal sentido, toda exención es temporal. Por ello el concepto de exención permanente alude a aquel tipo de exoneraciones fiscales cuyo período

A. D. GIANNINI.-

(31) Instituciones de Derecho Financiero. Traducción Española. por Fernando Saínz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero, 1957.

(32) FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.- Hacienda y Derecho. Vol. III. Editado por el Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963. Pág. 307 y ss.

de vigencia no aparece de antemano al ser establecidas, determinado por la Ley. Son, en cambio, temporales aquéllas - otras que solo excluyen el nacimiento de las correlativas - obligaciones tributarias durante un plazo que se fija por la norma jurídica en el momento de concederse la exención.

c) Dependiendo del número de las obligaciones de - que liberan se pueden clasificar en absolutas y relativas.

Son absolutas aquéllas que eximen al sujeto pasivo de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias: En el mismo sentido Margain Manatou<sup>(33)</sup> se pronuncia.

Estamos ante la presencia de una exención relativa cuando la misma únicamente exime al contribuyente de la obligación principal, pero no lo libera de cumplir con las obligaciones secundarias.

d) Según se trate de supuestos simples o sujetos a modalidad se pueden determinar como:

Son simples cuando existen desde luego por encontrarse constituida sobre un solo objeto.

---

MILITO MARGAIN MANATOU.-

(33) Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. Cuarta Edición.- México 1976.

Serán condicionales en el momento en que se encuentren subordinadas a una o varias circunstancias o hechos determinados. En el mismo sentido Giuliani Ponrouge. (34)

### 1.3 Nuestra Legislación.

El análisis de esta parte la iniciaremos con la disposición que sobre el particular establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para lo que transcribiremos el primer párrafo de dicho precepto:

Artículo 28 Constitucional.- "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos; ni prohibiciones a título de protección a la industria; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radio telegrafía, a la emisión de billetes por medio de un sólo banco, que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora."

Intimamente vinculado se encuentra el artículo 13 de la Ley Orgánica del citado artículo 28 constitucional que

(34) CARLOS M. GIULIANI PONROUGE.- Derecho Financiero.- Editorial Depalma.- Argentina, Buenos Aires. 1973. 2a. Edición. Pág. 197.

dice: "Se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente, a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condenan en forma privativa los impuestos ya causados".

Al respecto la Suprema Corte de Justicia ha sustentado el siguiente criterio: "La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, - se exceptúa de pagar impuesto a toda una categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general. (Tomo XVI, pág. 451, Prontuario. Tomo VIII. Pág. 88). (35)

El artículo 30 del Código Fiscal de la Federación dispone que: El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá conceder plazos para el pago de créditos fiscales, con reducción o eliminación de recargos; o bien, condonar o eximir, parcial o totalmente, del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse se afecte la situación de alguna región de la Repú-

---

(35) Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A.- Decimoseptima Edición.- México 1976. Pág. 197.

blica, o de alguna rama de las actividades económicas.

Como se observa, el poder legislativo de la federación delega en el poder ejecutivo federal facultades para que este expida o decrete exenciones en materia de impuestos federales, situación que resulta contraria al sistema que se ha adoptado de la división de los poderes.

En efecto el artículo 49 de nuestra Constitución Política establece que: El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

En estas condiciones se considera que el citado artículo 30 del Código Fiscal de la Federación rompe con el sistema plasmado en nuestro máximo ordenamiento legal y por tanto dicho precepto resulta inconstitucional.

## 2. NATURALEZA JURIDICA DE LA TASA CERO.

### 2.1 Exención Simple.

Tradicionalmente la liberación del pago de los impuestos se ha otorgado desde el punto de vista económico, en una sola fase del proceso de comercialización de los productos que lógicamente corresponde en el caso de exenciones objetivas a un determinado bien, y que si se retrocede hasta el proceso de su elaboración se comprueba que ese beneficio no alcanza a las materias primas con que ese bien fue fabricado, en virtud de que en sentido estricto esos insumos no son propiamente el bien que se desea eximir sino otros diferentes.

Para las exenciones subjetivas es aplicable el mismo razonamiento, en virtud de que la exención opera hasta el momento en que entra a la relación tributaria el sujeto al que se le ha otorgado el trato preferencial.

A este tipo de exención es la que se clasifica como exención simple, ya que únicamente libera de carga fiscal a la última etapa de comercialización y distribución de un producto.

Para hacer más clara la exposición se presenta un cuadro en el que en forma gráfica se destaca el efecto de las exenciones dentro del sistema de aplicación del impuesto al valor agregado, que en muchos casos llega a tener un efecto negativo en relación con la finalidad que se pretende, y en el que se demuestra la distorsión que provoca este tipo de exención en la filosofía general del gravámen de que se trata.

Vamos a considerar tres empresas y suponemos una tasa del 10%.

Empresa "A"

Vende un bien "x" gravado por el IVA a una empresa "B"

Precio	10,000
IVA %	<u>1,000</u>
Precio total	11,000

Empresa "B"

Con el bien "x" que adquirió obtiene un nuevo producto "xz" cuya venta está exenta del IVA.

Costo	11,000
Materiales y mano de obra	9,000
Utilidad	10,000
	<hr/>
Precio de venta	\$ 30,000

Empresa "C"

Adquiere el producto "xz", que pasa a formar parte de un bien "xz" gravado por el IVA.

Costo	30,000
Materiales y mano de obra	5,000
Utilidad	5,000
	<hr/>
	40,000
IVA 10%	4,000
	<hr/>
Precio de venta	\$ 44,000

Si analizamos el proceso vemos que la empresa "B" pagó 10% de impuesto a la empresa "A".

Dicho bien "x" que destinado en su totalidad a la obtención de un producto "xz" exento. Por consiguiente los \$1,000.00 de impuesto en las compras pasa a formar parte del

costo del mismo, ya que no puede ser deducido, ni utilizado como crédito.

La empresa "C", adquirió el bien "XL" sin abonar - el impuesto en \$30,000.00 dentro de los cuales están incluidos los \$1,000.00 de impuesto que pagó la empresa "B". Por consiguiente se produce un proceso acumulativo evidente al gravarse el propio impuesto en el momento de la venta que realiza la empresa "C", ya que el impuesto que no puede ser acreditado pasa a formar parte del costo del bien.

Si analizamos el importe que recauda el Estado, en los dos casos; con y sin exención observamos:

Con exención

1 000	A
<hr/>	B
4 000	C
<hr/>	
5 000	Total recaudado

Sin exención

1 000	A
2 000	B (3 000 - 1 000)
1 000	C (4 000 - 3 000)
<hr/>	
4 000	Total recaudado

En definitiva a causa de la exoneración el tributo total incorporado en el precio es de \$5,000.00 y no de - - \$4,000.00 como hubiese ocurrido sin dicha exención, constituyendo ésta un elemento de mayor gravabilidad.

A manera de conclusión, podría señalarse que por norma general la exención tradicional concedida respecto de un artículo no conlleva la desgravación total de ese artículo, sino exclusivamente la eliminación del gravamen en razón directamente proporcional del valor que se le añade, bien se trate en el momento de su producción o en el recorrido o proceso de comercialización.

## 2.2 Exención Pura.

Ante los efectos que produce el tipo de exención que hemos analizado en el inciso anterior y en atención a que existen casos en donde la política económica y social justifican que el Gobierno adopte medidas para liberar de toda carga fiscal a determinados bienes o sectores, surge como instrumento de esa decisión la denominada exención pura.

Así tenemos que dentro de la aplicación del impuesto al valor agregado, al determinar que el sistema de crédi-

to, se lleve al extremo de aplicarse al caso de algunos productos exentos, con lo que el impuesto por las compras de bienes y servicios gravados, empleados en su producción o distribución, debe reintegrarse a quienes los producen, para eliminar la tributación parcial que pesaría sobre ellos.

Ahora bien, una vez anotada la finalidad de la exención pura será conveniente presentar la opinión de los autores más representativos de la corriente que niega el carácter de exención al método por el cual no se paga el impuesto y que sin embargo, permite el acreditamiento del propio impuesto que se pagó previamente a los proveedores o sea la tasa cero.

Manuel de Juano<sup>(36)</sup> indica que va de suyo que cuando la venta de bienes o la prestación de servicios se incluye en la "tasa cero" el comerciante o locador no tiene obligación de aplicar el impuesto al valor agregado sobre esas operaciones. "La principal distinción, pues, entre el tratamiento por "tasa cero" y el de las "exenciones" sobre las operaciones con ciertas mercaderías y servicios radica en el derecho que asiste al contribuyente, en el primer caso a ob-

---

MANUEL DE JUANO.-  
(36) Tributación sobre el Valor Agregado. Editorial Víctor F. De Zavallia.- Argentina, Buenos Aires, 1975. Tomo I. Pág. 101.

tener el reintegro del impuesto que ya se hubiere abonado y que ha tomado a su cargo, mientras que, por el contrario, - ninguna devolución le corresponderá en el caso de mediar el beneficio de la exención concluyendo que la tasa cero y la - exención no son pues ni equivalentes ni pueden confundirse - puesto que quien se beneficia con la tasa cero no tiene en - su contra un "débito" a favor del Fisco, pero si le corres-- ponde un "crédito fiscal" por el monto del impuesto pagado - con anterioridad a la operación sometida a la tasa cero.

Por su parte el tratadista Luis Illanes<sup>(37)</sup> señala que si por la vía de la exención se está excluyendo un deter<sup>u</sup>minado bien del sistema, no sólo se lo está haciendo en su - capacidad para generar el débito correspondiente, sino que - también debe entenderse excluido en lo que concierne a gene- rar el crédito correspondiente, por las sumas trasladadas a título equivalente del impuesto al momento de adquirirlo.

En relación con la tasa cero apunta que cuando se quiere hacer efectivo el proceso de desgravación total, a - la exención del impuesto en un caso determinado, debe seguir se un proceso especial que permita la imputación de los cré- ditos generados por los impuestos trasladados con motivo de

LUIS ILLANES.-

(37) La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los Países de América Latina.- Dirección General de Prensa. S.R.C.F. 1979. Pág. 155 y ss.

la adquisición de los insumos empleados en su producción o - en la adquisición directa de los mismos bienes, en contra de los débitos generados por las operaciones relativas a otros bienes o su recuperación a través de alguna forma de devolución.

Así, al resolver la aplicación de la tasa cero, el bien gravado en esta forma no está excluido del sistema, teóricamente debe generar un débito nominal, que en razón de la tasa será igual a cero, pero contra el cual procedería imputar los créditos que correspondieran, lo que determinaría que de hecho éstos se hicieran efectivos respecto de otros débitos o que se pudiera solicitar su devolución, con lo cual se cumpliría el objetivo de desgravación total que se perseguiría en estas circunstancias.

La corriente que sostiene que la denominada tasa - cero es una exención encuentra encabezada por la doctora María A. Salgado Allegretti<sup>(38)</sup> que manifiesta que este método se constituye de pautas que hacen a la ausencia de la neutralización del hecho generador del tributo, por lo que no puede negarse que se trata de una exención.

---

MARIA A. SALGADO ALLEGRETTI.-  
 (38) El Impuesto al Valor Agregado en la República de Argentina. Edición de la Dirección General Impositiva.- Buenos Aires, Argentina, 1974. Pág. 264.

El tratadista Alfredo Gutiérrez Kirchmer<sup>(39)</sup> en el -  
 reporte que hace sobre los desarrollos de este gravamen seña  
 la que por lo que toca al impuesto al valor agregado en re-  
 lación con las exportaciones existe el sistema de la tasa ce-  
 ro es decir que la venta está exenta y además se devuelve el  
 impuesto pagado sobre las adquisiciones.

Por nuestra parte analizaremos las particulares ca-  
 racterísticas de la tasa cero con el fin de desentrañar su -  
 real naturaleza jurídica.

Se considera que el principal objetivo de la apli-  
 cación de este régimen, es la total desgravación del artícu-  
 lo sujeto al mismo, lo que lógicamente se traduce en un no -  
 pago del gravamen respectivo no obstante la realización del  
 hecho generador, situación que se ajusta a las definiciones  
 de exención a las que previamente nos hemos referido.

Ahora bien, como se indicó anteriormente las exen-  
 ciones se pueden presentar ante el exámen de cualesquiera de  
 los elementos fundamentales del tributo (objeto o hecho gene-  
 rador, base imponible, sujeto o tasa alícuota) en igual sen-

ALFREDO GUTIÉRREZ KIRCHMER.-

(39) Impuestos al Valor Agregado en los Países de la Comuni-  
 dad Económica Europea e Israel. Secretaría de Hacienda y  
 Crédito Público. 1977. Pág. 15

tido Sainz de Bujanda<sup>(40)</sup> y en la especie la hipótesis legal neutralizante del hecho generador se presenta en la tasa, - con lo que aparentemente no estamos ante la presencia de un régimen distinto de la exención.

En otro orden de ideas cabría preguntar si existe otra figura jurídica distinta de la exención, mediante la - que no se pague un impuesto, a juicio nuestro no existe tal figura, la tesis de que se trata de una actividad gravada - resulta notoriamente ilógica. Toda vez que por definición - "gravado" implica que la actividad que se encuentra dentro - de la hipótesis del hecho generador supone que tendrá o debe rá soportar una carga onerosa y en este caso, sucede lo contrario puesto que se desgrava totalmente.

El hecho de que dentro del sistema de créditos en el impuesto al valor agregado, no se permita el acreditamiento del impuesto pagado previamente en el caso de exenciones que se han clasificado como simples y que en la aplicación - de la llamada tasa cero si se autoriza dicho acreditamiento, no implica que necesariamente deba de existir una diferencia de esencia en cuanto a estas figuras, por el contrario y con siderando las peculiares características y efectos de ambas,

---

SAINZ DE BUJANDA FERRANDO.-

(40) Hacienda y Derecho. Tomo III. Editado por el Instituto de Estudios Políticos. Madrid, España. 1963. Págs. 307 y ss.

a nuestro parecer la diferencia existente es solo de grado, ya que en la exención simple se libera parcialmente de carga fiscal a la actividad, en tanto que con la multicitada tasa cero se logra una desgravación total.

Además se hace notar, que no hay impedimento o restricción que pudiera aducirse para considerar que el derecho a realizar el acreditamiento no pueda otorgarse de manera legal a determinadas exenciones.

En atención a los razonamientos expresados en los párrafos precedentes se estima que la tasa cero es propiamente lo que se ha denominado como una exención pura.

### 2.3 Mecánica de Aplicación de Ambos Regímenes.

La aplicación de la exención en materia del impuesto al valor agregado, como ya se apuntó, puede llegar a tener efectos negativos por lo que al establecerla debe asegurarse que sea en la etapa final del ciclo de comercialización o bien en la etapa en la que ya no sea factible que el producto no pueda variar su régimen de exención a gravado.

Las exenciones que reúnen las características anotadas, producen que el precio de venta final sea más reducido, ya que por una parte se libera del gravamen al valor añadido en las últimas etapas de comercialización y se elimina el costo financiero que implica el pago del gravamen en la adquisición de los insumos.

Para hacer más gráfica la explicación, a continuación se presentan dos esquemas de un ejemplo para efectos de comparación.

Desarrollo del ejemplo si el bien está exento.

	Valor	T a s a	Impuesto traslada do.	Precio de ven ta.	Impuesto pagado
Insumos (gravados)	400	10%	40	440	40
Etapa pro- ductor a co merciante.	2000	-	40	2040	0
Etapa del co merciante al consumidor.	3000	-	40	3040	0

## Desarrollo del ejemplo si el bien está gravado.

	Valor	T a s a	Impuesto traslada do.	Precio de ven ta.	Impuesto pagado.
Insumos	400	10%	40	440	40
Etapas productora comercian te.	2000	10%	200	2200	160
Etapas del co merciante al consumidor.	3000	10%	300	3300	110

De la observación de sendos cuadros se puede apreciar que la diferencia que la aplicación del impuesto representa en el precio final puede ser de importancia.

En relación con la tasa cero, su aplicación y efectos se proyecta no solo a las etapas posteriores sino que también abarca a las anteriores, circunstancia que como ya se ha visto es su característica principal.

En estas condiciones presentamos un esquema mas de tallado al respecto.

I N S U M O S	C O S T O			V A L O R A G R E G A D O		I M P U E S T O		PRECIO DE VENTA
	Neto	Impuesto	Total	Comercialización	Pagado Proveedores	Acreditable	Diferencia Figco	FINAL EXENTO -- I.V. A.
Materias primas	1000	100	1100		100	100	-----	
Maquinaria y equipo	1500	150	1650		150	150	-----	
Servicios	500	50	550		50	50	-----	
Salarios	700	---	700		---	---	-----	
Publicidad	300	30	330		30	30	-----	
Energía eléctrica	150	15	165		15	15	-----	
				1000				
<b>T O T A L E S</b>	<b>4150</b>	<b>345</b>	<b>4495</b>	<b>1000</b>	<b>345</b>	<b>345</b>	<b>0</b>	<b>5150</b>

Del cuadro anterior se observa que el bien llega al consumidor, sin carga fiscal alguna toda vez que el comerciante puede recuperar todo el impuesto que le trasladaron en la adquisición de bienes o servicios necesarios para producir el bien sujeto a la tasa cero.

## CAPITULO TERCERO

## ANALISIS DE LA TASA CERO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

## 1. EN LA ENAJENACION DE BIENES.

## 1.1 Productos destinados a la Alimentación.

El actual artículo 2o. A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el que se establece la tasa cero a partir de 1981, tuvo su antecedente en el artículo 13 de la propia Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1980 que establece:

Artículo 13.- En la primera enajenación de los bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9o. de esta ley, se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectuó la primera enajenación. En caso de devolución su monto será el 10% del valor de las enajenaciones hasta agotar el saldo pendiente de acreditar que exista en el mes de que se trate.

Respecto de los bienes destinados a la alimentación conviene mencionar cuales fueron sus antecedentes y que a partir del 1o. de enero de 1980, gozaron de este beneficio

los alimentos balanceados destinados para animales y las materias primas necesarias para producirlas en los términos del artículo 8o. fracción II del Decreto que concedió Crédito en Inventarios y Exenciones en Impuesto al Valor Agregado publicado en el Diario Oficial de la Federación de 7 de diciembre de 1979.

A la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 9o. fracciones III a IX<sup>(41)</sup> de la Ley de la materia en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980, también se les dió ese tratamiento de conformidad con lo dispuesto por el artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que en su segundo párrafo establece:

"Cuando el contribuyente esté obligado al pago del impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar la parte de sus gastos e inversiones del mes, que se efectuaron para enajenar productos destinados a la alimentación humana ...."

---

(41) Artículo 9o. de la Ley del I.V.A.- No se pagará el impuesto en la enajenación en los siguientes bienes:

- III. Animales y vegetales, que no estén industrializados.
- IV. Carne en estado natural.
- V. Tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo.
- VI. Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación.
- VII. Azúcar, mascabado y piloncillo.
- VIII. Sal.
- IX. Agua no gaseosa ni compuesta, excepto hielo.

Posteriormente a partir del 10. de agosto de 1980 mediante Decreto que concedió Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 29 de agosto de 1980, se les aplicó el mismo régimen a veintinueve productos destinados a la alimentación humana, dichos productos fueron básicamente aceites comestibles, café, carnes frías, pescados, algunos derivados de la leche, frutas y hortalizas en conserva.

Actualmente el citado artículo 20. A fracción I, inciso b) de la Ley de la materia establece.

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

I. La enajenación de:

b) Los productos destinados a la alimentación, a excepción de los siguientes:

1. Bebidas distintas de la leche.

2. Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, a que se refieren los incisos B y C de la fracción I del artículo 20. de la Ley del Impuesto Espe--

cial sobre Producción y Servicios. (42)

La parte final de la citada fracción establece que: "La enajenación de los alimentos a que se refiere esta fracción, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley.

En base a lo anteriormente expuesto se podría concluir, que todo alimento llega al consumidor libre de carga fiscal en concepto del gravamen de que se trata, sin embargo, esa afirmación no puede ser categórica, ya que se presentan situaciones que las previsiones teóricas no pueden comprender y en consecuencia en algunas ocasiones esos bienes llegan al final de su ciclo de comercialización con carga fiscal dentro de su precio de adquisición.

A manera de ilustración se maneja el siguiente ejemplo. Tenemos que todos los productos alimenticios nor--

---

(42) Los bienes a que se refiere esa disposición son:

- B) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos. Y
- C) Concentrados, polvos y jarabes, esencias o extractos de sabores, destinados al consumidor final, que al diluirse permitan obtener refrescos.

malmente requieren durante el proceso de su distribución y comercialización de un envase, y si los bienes se enajenan ya con sus envases, sin que en la enajenación se haga la separación del precio del envase, no existirá carga fiscal toda vez que éste ya forma parte del precio del producto y en consecuencia el impuesto pagado en la adquisición será acreditable. En cambio en el supuesto de que se enajenen productos alimenticios a granel (lo cual no es frecuente en nuestro medio) y el adquirente no disponga de sus propios envases, tendrá que comprarlos y en esa actividad le trasladarán el impuesto al valor agregado y en el supuesto de que se trate de un consumidor final, dicho impuesto si representara una carga fiscal que no se puede evitar.

De lo anterior podemos concluir, que la aplicación de la tasa cero a la enajenación de bienes destinados a la alimentación ha sido una decisión afortunada del legislador, ya que con ello se beneficia a los sectores de bajos ingresos que son quienes destinan la mayor parte de sus percepciones a la adquisición de estos bienes de consumo básico y que por lo tanto dejan de verse afectados por el gravamen.

La eliminación de la división de alimentación humana y animal también ha representado un acierto dentro de nues

tra legislación ya que en la mayoría de las cosas el beneficio redunda a favor del propio sector agropecuario.

Por lo que se refiere al problema planteado de la posible existencia de carga fiscal en este tipo de actividades, se estima que el problema no es de la suficiente magnitud como para pretender que se instrumente un mecanismo especial para su eliminación.

Desde el punto de vista jurídico sólo cabe hacer la anotación de que el último párrafo de la fracción I del artículo 2o.A de la preinvocada Ley, resulta confuso ya que primeramente califica como enajenación de alimentos, el consumo que se pueda realizar en restaurantes, fondas, etc., para posteriormente determinar que se trata de una prestación de servicios, como si esta última determinación obedeciera a una ficción legal y no propiamente a la realidad, por lo que se considera que debería adecuarse la redacción de este último párrafo.

#### 1.2 Maquinaria y Equipo de Uso Agropecuario.

La tasa cero o exención pura fué implementada con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera y tiene su antecedente en los artículos 9o. fracción II y 13 de

la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta diciembre de 1980.

La lista de los bienes sujetos a este régimen se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 27 de febrero de 1980, como Anexo 3 de las Disposiciones de carácter general para el ejercicio fiscal del citado año.

Para 1981 el artículo 2o. A fracción I inciso e) de la Ley respectiva establece lo siguiente.

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

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar y 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 fumigado

res; 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.

La inclusión de estas medidas en las legislaciones, se debe en mucho a que los agricultores en la mayoría de los casos no están registrados, no pueden recibir créditos por el impuesto pagado sobre sus compras y, por lo tanto, un elemento impositivo entrará en los precios finales de venta de los productos sobre los cuales no se recibe crédito, con lo cual hay múltiple imposición del producto final. (43) (En esta parte solo se hacen señalamientos de carácter general al respecto, en virtud de que en la parte final del presente capítulo se comentarán de manera global todas las implicaciones relativas a la aplicación de la tasa cero).

La política fiscal que se ha determinado aplicar al sector agropecuario del país en materia del impuesto al valor agregado, calificarse sin duda como de beneficio integral al

---

(43) Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Documentos e Informes de la 9a. Asamblea General. Ottawa, Canadá. 1975. Pág. 111.

mismo, ya que en él se contempla la exención pura o tasa cero tanto para el productor de materias primas del sector como para los productos resultantes de las propias actividades agropecuarias.

Si alguna crítica se puede hacer a la disposición que se comenta, es que en ella no se contempla a los implementos agrícolas de tipo rudimentario que todavía se siguen utilizando en esa rama de actividad económica en el territorio nacional, y también el gravamiento de que son objeto las refacciones para la misma maquinaria y equipo que enajenándose completos están sujetos a la tasa cero, sin embargo, esta última decisión no puede condenarse del todo en virtud de que la identificación del destino de esas partes resulta muy difícil de precisar.

Finalmente, se indica que los requisitos para embaycaciones de pesca comercial, hasta la fecha no se han incorporado al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (44)

---

(44) Actualmente los requisitos se encuentran previstos en el Oficio No. 301-A-09501 de 15 de enero de 1982, emitido por la Dirección General Técnica de la S.H. y C.P.

## 2. EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

### 2.1 A los Agricultores y Ganaderos.

Al respecto el artículo 2o. A fracción II inciso a) de la Ley de la materia establece:

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

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

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

Sobre el particular se estima que la limitante de -

que dichos servicios deben prestarse directamente a los agricultores para que estén sujetos a la tasa cero, resulta un tanto inadecuada ya que en nuestro país existen organismos paraestatales que tienen como finalidad dar impulso a nuestro sector agropecuario y que en muchas ocasiones son ellos los que contratan este tipo de servicios, aún cuando los beneficiarios de los mismos sean los agricultores y ganaderos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha reconocido este inconveniente y mediante resolución administrativa determinó ampliar el régimen que se comenta a los servicios que sean prestados al Banco Nacional de Crédito Rural, S. A. Al efecto nos permitimos transcribir dicha resolución.

Oficio No. 361-A-2-a-25135 del 14 de abril de 1981 girado por la Dirección General Técnica:

"Con fundamento en los artículos 82 del Código Fiscal de la Federación y 63 fracción II del Reglamento Interior de esta Secretaría, se dá a conocer el criterio que deberán seguir en la aplicación del artículo 2o. A fracción II inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de los servicios a que se refiere dicho inciso, en cumplimiento de contratos celebrados con el Banco Nacional de Crédito Rural, S.A., cuando actúa en su carácter de fiduciario del Gobierno

Federal en el Fideicomiso para Obras de Infraestructura Rural (FOIR).

Los servicios de perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias y preparación de terrenos, que tengan relación directa con la realización de actividades agrícolas o ganaderas y que sean prestados en cumplimiento de los contratos citados en el párrafo anterior, estarán sujetos a la tasa del 0% siempre que en los términos de esos contratos, los beneficiarios directos sean los agricultores o ganaderos".

Es indudable que esta resolución va más allá de las normas previstas en la Ley, y por tanto, esta "interpretación administrativa" es ilegal ya que es contraria a los preceptos legales aplicables.

Así tenemos que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10. fracción II, 14 fracción I, 16, 17 y 18 de la Ley de la materia, por la prestación de servicios a que nos estamos refiriendo, se está obligado al pago del impuesto al valor agregado, toda vez que se trata de una obligación de hacer realizada por un particular a favor del Banco Nacional

de Crédito Rural, S.A., por lo que para determinar el impuesto, debería aplicarse la tasa del 10% ó 6% según corresponda, sobre el total de la contraprestación pactada.

No es adecuada la interpretación al artículo 2o. A fracción II inciso a) de la propia Ley, ya que ese precepto - de manera expresa restringe o limita el tratamiento de la tasa cero, a los servicios que se prestan directamente a los agricultores o ganaderos, y en la especie los servicios se prestan a una institución nacional de crédito, motivo por el cual y en estricta aplicación de la ley esa actividad no puede quedar afecta a la tasa cero, no obstante que los beneficiarios sean los agricultores o ganaderos, puesto que como es obvio el servicio ya no se presta directamente a los mismos, sino que se hace a través de la intermediación del citado banco.

Por otra parte se deja de observar lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Las normas de derecho tributario que establezcan - cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las

mismas, serán de aplicación estricta.

En estas condiciones, se estima que si bien es cierto que desde el ángulo jurídico es censurable la emisión de este tipo de resoluciones, también lo es que mediante ellas se logra la solución de los problemas que se han presentado en el inicio de la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que sería conveniente que próximamente se incorporara esa disposición al texto de la Ley con el fin de no fomentar esta práctica.

Por último, se considera que la aplicación de la tasa cero a los servicios independientes que se prestan directamente a los agricultores y ganaderos, no presentan ningún problema con excepción del suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de aguas para riego; ya que la identificación del destino de la energía resulta muy difícil y por lo tanto, el régimen puede no llegar a ser aplicado por la Comisión Federal de Electricidad, o bien puede ser que el mismo se extienda de tal forma, que en las zonas rurales no se traslade el impuesto al valor agregado aún cuando dicho servicio también se utilice para otros fines.

## 2.2 Los de Pasteurización de Leche.

El régimen a que estuvo sujeta esta prestación de servicios durante 1980 fué la de exención simple (45) y a partir de 1981 está sujeta a la tasa cero o exención pura.

El artículo 2o. A fracción II inciso c) de la Ley - de la materia establece lo siguiente:

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

II.- La prestación de los siguientes servicios inde-  
pendientes:

c) Los de pasteurización de leche.

El cambio de régimen a la tasa cero de esta actividad, creemos que obedece al hecho de que al estar exento el - servicio durante 1980 y no poder acreditar el prestador del - servicio el impuesto que le hubieren trasladado en la adquisio

---

(45) Desde 1973 dicha exención estuvo prevista en el artículo 18 fracción I de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles vigente hasta el 31 de diciembre de 1979.

ción de insumos, el gravamen se convertía en costo del servicio, convirtiéndose por ende en una carga fiscal incorporada dentro del precio del bien (leche) que supuestamente debería de llegar liberado totalmente de impuesto al valor agregado - al consumidor final.

En el supuesto de que dicho servicio hubiere sido - utilizado como insumo en la elaboración de queso (que estuvo afecto al pago del impuesto al valor agregado hasta el 31 de agosto de 1980), el efecto que produjo fué el de un impuesto en cascada, ya que el comerciante de quesos al haber pagado - el servicio no le trasladaron el gravamen porque esa actividad estuvo exenta, pero seguramente, la parte del impuesto pagado por insumos para prestar el servicio ya venía incorporado al precio, y esta parte constituyó a su vez la base imponible sobre la que se calculó y trasladó el impuesto al momento de vender el producto.

Así que no podemos sino calificar de oportuna, la - decisión de sujetar a la tasa cero a los servicios de pasteurización de leche.

3. EN EL OTORGAMIENTO DEL USO Y GOCE TEMPORAL DE BIENES Y EXPORTACIONES.

Por lo que se refiere al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes el artículo 2o. A fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

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

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refiere el inciso e) de la fracción I de este artículo.

Sobre el particular no se hacen mayores comentarios, en virtud de ser aplicables las opiniones vertidas anteriormente en la parte relativa a la enajenación de maquinaria y equipo utilizados en los sectores agrícola, ganadero y pesquero.

Ahora bien, en relación con las exportaciones el propio artículo 2o. A fracción IV de la preinvocada Ley, dispone:

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

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

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

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

I.- La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.

II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país ó quien resida en el extranjero.

III.- El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

b) Operaciones de maquila para exportación en los términos del Reglamento del párrafo tercero del Artículo 321 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos para la industria maquiladora.

c) Publicidad.

d) Comisiones y mediaciones.

e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f) Operaciones de financiamiento.

V.- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país.

VI.- La transportación aérea de personas, prestada

por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

Se hace notar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado adolece de un error de técnica legislativa ya que en su artículo 30 se establece que "también procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero", disposición que por su contenido debería ubicarse en el artículo 29 del ordenamiento legal citado.

El tratamiento otorgado a estos actos o actividades se basa en la aplicación del principio de imposición de país de destino, que consiste en que el país de origen de un bien al momento de la exportación debe eliminar la carga de sus impuestos, en tanto que el país de destino del bien recarga sus impuestos internos en el momento de la importación, de tal forma que los artículos de procedencia externa, cualquiera que sea su origen, soportan una carga impositiva igual que los de producción nacional. (46)

---

(46) Segunda Reunión de Expertos en Impuestos Tipo Valor Agregado. Comité Ejecutivo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, Buenos Aires, Argentina 1974, Pág. 11.

El tratadista Cesare Cosciani (47) al analizar el principio de imposición que se comenta, señala que su inobservancia produce un proceso distorsivo ya que el pago de los impuestos que inciden en el proceso productivo, necesariamente repercute en los precios de venta, los cuales, para ser remunerativos deben aumentarse hasta incluir los gravámenes pagados, que de tal manera, por un proceso de traslación, son realmente satisfechos por los consumidores. Pero actuando de esta manera, y el procedimiento no puede ser distinto para los impuestos que no incidan en el rédito de la empresa, si ésta quisiera continuar sus actividades retribuyendo en medida normal a sus factores de la producción, el producto debe venderse en el mercado internacional a un precio más elevado que el establecido por los países que no tienen impuestos que incidan sobre los costos o, al menos, en los cuales tales impuestos son menos onerosos. Por lo que estas exacciones constituyen un evidente obstáculo para la exportación en los países con presión tributaria elevada, llegando así a falsear el régimen de la competencia.

En estas condiciones la aplicación de la tasa cero en estas operaciones adquiere una relevancia especial, toda -

---

(47) Cesare Cosciani.- El Impuesto al Valor Agregado. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina 1969. Pág. 182. Traducción al español por Carlos M. Giuliani Ponroupe.

vez que con ella se evitan efectos de distorsión en materia - de competencia en los mercados internacionales y que ha simplificado en gran medida el trámite para calcular los montos de los Certificados de Devolución de Impuestos que tradicionalmente han sido utilizados para devolver a los exportadores - las cantidades de impuestos que hubieren pagado en la fabricación de los bienes exportados.

Finalmente se analizarán las demás disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se encuentran referidas o relacionadas con la aplicación de la tasa cero.

Así tenemos que el último párrafo del artículo 2o. A de la Ley de la materia establece:

"Los actos o actividades a los que se les aplique - la tasa del 0% producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta - Ley.

El artículo 4o. fracción I dispone que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado entre otros requisitos, debe corresponder a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la -

importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%.

Del contenido de los preceptos anteriores se desprende que nuestra legislación dá a la tasa cero el carácter de una exención pura, en virtud de que hace la distinción entre los actos o actividades por los que se está obligado al pago del tributo y los actos o actividades afectas al régimen citado en primer término.

Por su parte el artículo 32 fracción III de la propia Ley dispone:

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

III.- Expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado, el impuesto al valor agregado que se traslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios..."

Como se aprecia, esta disposición no indica de manera clara si tratándose de actividades afectas a la tasa del 0% deba indicarse expresamente y por separado el impuesto que se traslada.

En atención a que el antepenúltimo párrafo del artículo 10. de la citada Ley indica que se entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios de un monto equivalente al establecido en la Ley, se considera que en estos casos no procede hacer un traslado en forma expresa y por separado del precio, en virtud de que no puede existir obligación de trasladar el impuesto si falta el elemento que pueda constituir el traslado y que es el propio impuesto, en otras palabras, se diría que cuando no existe impuesto tampoco existe la obligación de traslado. (48)

---

(48) Así lo han reconocido las autoridades hacendarias al establecer en el punto 33 de la resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter Fiscal para el año de 1982: "Para los efectos a que se refieren los artículos 24 fracción VII y 130 fracción XIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de pagos por la adquisición, uso o goce de bienes, contratación de servicios afectos a la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado no será necesario que en la documentación correspondiente, se haga el señalamiento expreso de que la actividad está sujeta a esta tasa."

Esta interpretación se basa en la forma en que se encuentra redactada el preinvocado artículo 1o. de la Ley de la materia, ya que de él se desprende, que la regulación de la obligación de traslado se encuentra orientada a normar dicha obligación desde el punto de vista económico, esto es que sólo es válida cuando tiene un efecto o significación económica. Una interpretación diferente, nos llevaría al absurdo de que se puede cobrar o cargar cero, siendo que por definición cobrar es percibir uno lo que otro le debe.

El artículo 41 fracción II del Ordenamiento legal de referencia establece:

Art. 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal - conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

II.- La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o. A, de esta Ley.

El análisis de esta disposición tiene importancia - en atención a que como ya se indicó anteriormente, la citada Secretaría en algunas ocasiones ha otorgado el régimen de tasa cero a ciertas actividades que no están expresamente comprendidas en el texto de la Ley de la materia, el problema principal que se origina es saber si las entidades federativas y el Distrito Federal, tienen o no derecho a reclamar que a la participación que reciban de conformidad con la Ley de Coordinación Fiscal, se incremente con la parte correspondiente a la actividad que está afecta al pago del impuesto al valor agregado en los términos de Ley y que por resolución administrativa se le otorga el régimen de tasa cero. (49)

En el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que es el precepto en que se establece de manera más general la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no se encuentra disposición alguna que la faculte para cambiar el régimen fiscal que corresponda a las actividades en los términos de las leyes específicas.

---

(49) Los comentarios en relación con esa situación son igualmente aplicables para el supuesto de que la actividad gozara de una exención simple y se le otorgara el régimen de tasa cero.

Por otra parte, en los artículos 38, 39 y 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo se contemplan facultades de las autoridades respecto de liquidación, estimativa provisional y determinación presuntiva del valor de las actividades que causen impuesto. En los artículos 51 y 52 del Reglamento de la citada Ley, exclusivamente se preveen normas para la comprobación de cantidades acreditables y la fijación de porcentaje de utilidad bruta.

Se hace notar que ni en la Ley de Coordinación Fiscal ni en el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se prevé norma alguna que faculte a la citada Secretaría para cambiar el régimen fiscal de las actividades.

Ahora bien, la emisión de las disposiciones administrativas de referencia, se funda en los artículos 82 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 63 fracción II -- del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, por lo que para su debido estudio se transcriben dichos preceptos.

Artículo 82.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a -

las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.

Artículo 63.- Compete a la Dirección General Técnica:

II.- Proponer para aprobación superior y, en su caso, emitir el criterio que las unidades administrativas de la Subsecretaría que quede adscrita, deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales sobre impuestos federales, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de automóviles, así como ejercer dicha facultad respecto a los derechos, productos y aprovechamientos federales que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

Como se observa los preceptos sólo facultan a las autoridades para emitir criterios para la aplicación de las normas tributarias, pero en ninguna forma para otorgar a ciertas actividades un régimen fiscal distinto del que les corresponda conforme a ley.

En mérito de lo expuesto, se concluye que conforme a derecho tanto los Estados como el Distrito Federal, pueden exigir se les compense en la proporción respectiva por la parte dejada de recaudar con motivo de las resoluciones emitidas en dicho sentido por la preinvocada Secretaría.

## CAPITULO CUARTO

## ANALISIS DE LAS EXENCIONES EN LA ENAJENACION DE BIENES, PRESTACION DE SERVICIOS Y OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

## 1. EN LA ENAJENACION DE BIENES.

1.1 Partes Sociales, Documentos pendientes de Cobro y Títulos de Crédito.

El artículo 9o. fracción VII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece.

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

VII.- Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Del exámen de la norma citada se puede concluir que la exención abarca a las acciones (partes sociales), "cartera"

(documentos pendientes de cobro) y obligaciones, cheques, pagares, letra de cambio, bonos de fundador, certificado de depósito, conocimiento de embarque, papel comercial y los certificados de participación (títulos de crédito).

La exención otorgada a la enajenación de estos documentos se basa principalmente en que como ya se apuntó el gravamen que se comenta está estructurado como una imposición al consumo, y en la especie, todos los documentos conllevan en su adquisición a la obtención de un derecho de contenido económico no sólo diferente del que se asigna al consumo, sino - contrapuesto al de éste, porque ello constituye propiamente - una inversión.

Por otra parte, se exige la enajenación de esos bienes en atención a que en muchas ocasiones son originados por actos o actividades afectas al pago del impuesto que no se celebran en operaciones al contado, sino que se llevan a cabo - a través de operaciones a crédito y dichos documentos representan exclusivamente la forma idónea de documentar el adeudo por parte del adquirente, prestatario del servicio.

Ahora bien, como las empresas necesitan gozar de -

cierta liquidez en muchas ocasiones descuentan esos documentos con otras empresas o bien con instituciones de crédito.

En estas condiciones podemos concluir, que esta medida representa una forma de abaratar el costo de los capitales que son tan necesarios en un país en proceso de desarrollo.

Además, resulta una decisión acertada en razón de que en dichas operaciones no se genera valor agregado alguno.

Cabe hacer notar que la referencia a documentos por cobrar es una adición que entró en vigor a partir de 1981, (50) medida que se estima del todo conveniente, ya que la denominada "cartera" de las empresas, a veces no se encuentra constituida por títulos de crédito propiamente y esa diferencia en la forma de documentar sus activos las tuvo en desventaja de otras empresas que si documentan sus operaciones mediante títulos de crédito.

En relación con la disposición reglamentaria (51) -- que dispone, que se encuentran incluidas en la exención de --

---

(50) Adición incorporada por la Ley que establece, reforma, - Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales de la de diciembre de 1980, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 30 del mismo mes y año.

(51) Artículo 22 Fracción VI del Reglamento de la Ley del - Impuesto al Valor Agregado.

que se trata, la enajenación de acciones y los dividendos pagados en acciones, se considera que la aclaración en cuanto se refiere a los dividendos es adecuada, en tanto que lo relativo a la enajenación de acciones es inútil ya que las acciones son partes sociales y a la vez títulos de crédito por lo que resulta repetitiva esta parte en relación con la norma establecida en la ley.

1.2 Construcciones Adheridas al Suelo destinadas o utilizadas para casa-habitación.

Sobre el particular el artículo 9o. fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece:

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

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

El artículo 21 del Reglamento de la Ley de la materia al respecto dispone:

Art. 21.- Para los efectos de la fracción II del artículo 9o. de la Ley, se considera que una construcción adherida al suelo es destinada a casa-habitación si se utilizó - para ello cuando menos los dos últimos años anteriores a la - fecha de enajenación.

Tratándose de construcciones nuevas, se atenderá al destino para el cual se construyó, considerando las licencias o permisos de construcción o en su defecto, las especificaciones del inmueble.

También se considerará como destinada a casa-habitación aquella construcción que sin reunir los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, en su enajenación se pacte - que el adquirente la destinará a ese fin, siempre que se garantice el impuesto que hubiera correspondido y se presente - aviso de la enajenación de que se trata, ante las mismas oficinas que se autoricen para recibir las declaraciones de este impuesto, con excepción de las instituciones de crédito. Las autoridades fiscales autorizarán la cancelación de la garantía cuando por más de seis meses contados a partir de la fecha en que el adquirente reciba el inmueble, este se destine a casa-habitación.

La justificación del régimen de exención en materia del impuesto al valor agregado a la enajenación de casa-habitación resulta obvia, en virtud de que es del dominio público el déficit habitacional que vive el país, y por lo tanto, el hecho de llegar a gravar esta actividad con un impuesto adicional (se paga en su enajenación el impuesto sobre adquisición de inmuebles y el de traslación de dominio) vendría a empeorar la circunstancia ya anotada.

Otra justificante resulta del razonamiento siguiente: si los insumos se encuentran gravados (cemento, ladrillos, varillas, etc.), y la adquisición es realizada por una familia, ésto implica que ese bien inmueble ya no entrará al sistema de créditos del gravamen (consumo final) y como en la especie se trata de un impuesto al consumo, puede considerarse que en este caso el impuesto llega a su destino.

Respecto de la norma reglamentaria de la exención - que se comenta, se hacen las siguientes observaciones:

De conformidad como se encuentra redactada la norma en la ley, se entiende que las expresiones "destinadas o utilizadas" son alternativas en atención a la conjunción de ayun-

tiva que se encuentra entre ambas y en la norma reglamentaria se emplean como sinónimos lo que resulta inacecuado.

En el último párrafo del precepto reglamentario se establece la obligación de garantizar el impuesto bajo determinadas circunstancias, situación que no regula la ley y en consecuencia se considera inaceptable, en virtud de que todo reglamento se encuentra limitado por la norma producida por la vía legislativa, y "la ley es una regla de esencia superior, el reglamento es una fuente de derecho inferior, por lo que éste no puede modificar o derogar el orden superior creado por la ley".(52)

Al ir el reglamento de la Ley del IVA, más allá de lo previsto por la propia ley, se viola el principio de legalidad ya que no se respeta "al orden escalonado exigido por la jerarquía de la ley, es decir, legalidad normativa jerárquica"(53), con lo que se rompe el sistema de relaciones de suprasubordinación entre las normas jurídicas sobre el que descansa nuestro derecho.

---

(52) Horacio Castellanos Coutino, citado por Jorge Olivera Toro.-manual de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México 1970. Pág. 133.

(53) Olivera Toro Jorge.- manual de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1970. Pág. 125.

Como resultado de lo anterior no se puede sino señalar que el citado artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, va más allá de la propia Ley toda vez que establece una obligación no prevista en la misma, como lo es la de garantizar el impuesto en el caso ya indicado.

## 2. EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

2.1 Los prestados por Instituciones Públicas de Seguridad Social.

Al respecto el artículo 15 fracción II de la Ley - del Impuesto al Valor Agregado establece:

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

II.- Los prestados por instituciones de seguridad social.

Las justificaciones a este régimen las encontramos desde luego en el interés público por liberar de la carga del gravamen a las personas que en atención a sus condiciones socio-económicas tienen derecho a recibir los servicios de esta clase de instituciones.

La forma en la que operan estas instituciones impediría que se llevase a cabo adecuadamente el cobro del gravamen, ya que por regla general los derecho-habientes de tales instituciones de acuerdo a sus percepciones y por anticipado se les hace un descuento que recauda la propia institución, -

independientemente de que el derecho-habiente haga o no uso - de los servicios que se prestan.

Asimismo, carece de relevancia que el servicio utilizado pudiera ser de mucha o poca cuantía en atención a que regularmente ya no se cobra expreso por el servicio prestado, sino que se entiende satisfecho por las aportaciones que se hacen en la forma antes referida.

Esta exención sin duda alguna es de las que se clasifican como subjetivas y por tanto independientemente de la índole de los servicios que preste, estará liberada de la -- obligación de pago.

A nuestro parecer, consideramos que la exención debería de restringirse a ciertos aspectos y permitir que se - graven aquéllos servicios que en principio no tienen justificación liberar del pago del impuesto, como son los prestados por centros recreativos y vacacionales que operan las instituciones de seguridad social, o bien los servicios de cafeterías y restaurantes que se llevan a cabo por dichos sujetos, actividades que no se encuentran directamente vinculadas con los objetivos para los que fueron creados esos organismos.

2.2 Los de carácter profesional.- Los prestados por Bolsa de Valores y Casas de Bolsa.

En relación con los servicios mencionados en primer término el artículo 15 fracción XIV de la Ley de la materia establece:

Art. 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios.

XIV.- Los de carácter profesional, cuando su prestación requiera título conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, organizaciones profesionales, asociaciones o sociedades civiles.

El artículo 32 del Reglamento de la Ley de la materia al respecto dispone:

Art. 32.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicará las listas de los servicios de carácter profesional cuya prestación requiera título conforme a las leyes, de acuerdo con lo señalado en la fracción XIV del artículo 15 de la Ley.

Cuando el servicio profesional sea de los señalados en las listas a que se refiere el párrafo anterior, no se pagará el impuesto por la prestación de los servicios relativos a esa profesión, aún cuando para la actividad concreta no se requiera que el profesionista se ostente como tal o cuando quien proporciona el servicio no tenga el título.

La lista a que se refiere este precepto se publicó en el anexo 4 de la Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 23 de febrero del mismo año, y en la que se contienen ochenta y seis profesiones. +

La exclusión de los llamados servicios profesionales del ámbito de aplicación del impuesto obedece entre otras consideraciones a que en su mayoría la prestación de los mismos atienden a la satisfacción de necesidades más esenciales que aquéllas a las cuales atienden los servicios calificados como mercantiles. (54)

Otra de las razones que se manejan para justificar

---

(54) Luis Illanes. La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado. En los países de América Latina. Secretaría de Hacienda. México 1979. - Pág. 77.  
 Los datos de la resolución se actualizarán.

la exención de las profesiones liberales es que si se aplica a los mismos la imposición sobre el valor añadido, los impuestos pagados por estos prestadores serán un porcentaje relativamente alto del total de sus ingresos en comparación con los de otras empresas, puesto que sus deducciones impositivas son relativamente pequeñas. (55)

Una vez descritos los justificantes de la exención que se comenta ahora se analizarán la propia exención y las implicaciones de su aplicación.

El artículo 20. de la Ley reglamentaria del artículo 50. Constitucional relativo al ejercicio de profesiones en el Distrito Federal sobre el particular dispone:

Artículo 20.- Las leyes que regulan campos de acción relacionadas con alguna rama o especialidad profesional, determinarán cuales son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio.

Por su parte el artículo 20. transitorio del Decreto de 31 de diciembre de 1973, publicado en el Diario Oficial

---

(55) John P. Due. La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid 1970. Versión de Francisco Alvira Martín. Pág. 297.

de la Federación de 2 de enero de 1974 establece:

Art. 2o.- En tanto se expidan las leyes a que se refiere el artículo 2o. las profesiones que en sus diversas ramas necesitan título para su ejercicio son las siguientes:

Actuario  
Arquitecto  
Bacteriólogo  
Biólogo  
Cirujano dentista  
Contador  
Corredor  
Enfermera  
Enfermera y partera  
Ingeniero  
Licenciado en Derecho  
Licenciado en Economía  
Marino  
Médico  
Médico Veterinario  
Metalúrgico  
Notario  
Piloto Aviador  
Profesor de educación preescolar

Profesor de educación primaria  
Profesor de educación secundaria  
Químico  
Trabajador social.

Ahora bien, en atención a que hasta la fecha no se han expedido las leyes que determinan cuando se requiere de título para el ejercicio de una profesión y toda vez que la Suprema Corte de Justicia determinó que:

Así por tanto, es de interpretarse el artículo 3o. en el sentido de que mientras no existan carreras completas en los planes de estudios de las instituciones docentes, no podrá restringirse el ejercicio de las correspondientes profesiones y que se restringirá al ser creadas dichas carreras, cuando así también lo determine la ley. Ello es justificable, por otra parte, porque el ejercicio de la facultad restrictiva se orienta a la protección del público necesitado de servicios profesionales y sólo puede ser conferida al Poder Público y concretamente al Poder Legislativo, según el artículo 4o. constitucional, porque está fuera de las funciones de enseñanza ponderar los casos de protección al público y de la restricción de la libertad del trabajo.

Cabe, pues, concluir que si por las razones anterior

res, es irrestrictivo el ejercicio profesional en tanto que - una ley propiamente tal no mande que determinada profesión re- quiere título y, por consiguiente, de la patente o cédula pro- fesional relativa. Amparo 2506/66. Fallado 13 de octubre de - 1967.

En estricto derecho únicamente deberían de gozar - del régimen de exención las veintitrés profesiones citadas.

Al gozar los servicios profesionales de una exen- - ción simple en materia del gravamen de que se trata, las ent- - dades federativas y el Distrito Federal están en aptitud de - ejercer (de hecho lo hacen) sus facultades para determinar - una imposición a dichos servicios.

Del exámen de las Leyes de Ingresos de los Estados y de sus respectivos municipios se aprecia que los servicios relativos a las profesiones llamadas liberales se encuentran sujetas a una doble tributación.

En efecto, el tratadista Ernesto Flores Zavala indi- ca que en los Estados federales se presenta la doble tributa- ción por que concurren gravando la misma fuente, tres entida- des que tienen capacidad para cobrar impuestos, es decir tres

sujetos activos, Federación, Estados que la integran y los --  
Municipios. (56)

El propio tratadista determina que se presenta la -  
doble tributación cuando una misma fuente es gravada con dos  
o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien  
porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas. (57)

En el presente caso se presenta la doble tributa- -  
ción en virtud de que tanto los Estados como sus municipios -  
han instaurado impuesto sobre profesiones y actividades lucra-  
tivas.

A manera de ejemplo se indica que el Estado de Cam-  
peche en su Ley de Hacienda en su capítulo VI regula ese - -  
impuesto con una tasa de 20 al millar (58) y el municipio Li--  
bre del mismo nombre del propio Estado establece un impuesto  
sobre las mismas actividades con una tasa de 12 al millar en  
el artículo 10. fracción V de su Ley de Ingresos Municipal, -  
publicada en el Periódico Oficial del Estado de 23 de diciem-  
bre de 1980.

---

(56) y (57) Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Pú-  
blicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México 1976. Págs.  
327 y 295.

(58) Desde luego que dicho impuesto se encuentra comprendido  
en la Ley de Ingresos de la entidad federativa citada, -  
publicada en su Periódico Oficial de 30 de diciembre de  
1980.

Las entidades federativas que no se comprenden en el hecho señalado son Aguascalientes, Durango, Puebla y el Distrito Federal.

Ahora bien, desde el punto de vista económico esta exención puede presentar los siguientes aspectos:

Si se presenta en un servicio a consumidor final, el régimen habrá cumplido con su cometido al bajar el costo de la prestación.

En cambio si el servicio es prestado a una empresa que no lo utilizará como consumidor final, sino como un insumo más para otra actividad gravada lo que sucederá es que inevitablemente se producirá el efecto de cascada o piramidación del impuesto, al constituirse el gravamen cubierto por el prestador del servicio, en base sobre el que recibió el servicio aplicará la tasa respectiva para determinar el monto del gravamen de la actividad para la cual haya adquirido el servicio.

Por lo que se refiere a los servicios prestados por bolsa de valores con concesión para operar y casas de bolsa el artículo 15 fracción XI libera de la obligación de pago del impuesto al valor agregado los servicios prestados por

esos sujetos. (59)

En la actualidad en nuestro país solo existe una - bolsa de valores que es la Bolsa Mexicana de Valores, S.A. de C.V., por ser la única que cuenta con concesión en los términos del artículo 30 de la Ley del Mercado de Valores. .

Las casas de bolsa son propiamente dicho los agentes de valores que tienen el carácter de personas morales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley del Mercado de Valores, como se puede apreciar los servicios prestados por los sujetos de referencia están directamente vinculados al mercado de dinero y capitales, o sea al sistema financiero del país.

Como es preocupación del gobierno el que se desarrolle adecuadamente nuestro mercado de valores y en atención de que si se gravaran con el impuesto al valor agregado dichos - servicios se encarecería la obtención de capitales, tan necesarios de acuerdo a la realidad que vive el país, por lo que no se puede sino calificar de acertada la determinación de - eximir del gravamen a este tipo de servicios.

---

(59) No se incluye a las comisiones de agentes, corredores y promotores de bolsa en virtud de que no es la intención de este trabajo agotar el análisis de todas las exenciones en materia del impuesto al valor agregado.

En este caso se considera que la exención no puede tener efectos negativos, toda vez que las remuneraciones de la bolsa de valores y las casas de bolsa deben ser aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con lo dispuesto por los artículos 28 y 39 de la Ley del Mercado de Valores.

### 3. EN EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

#### 3.1 Libros, Periódicos y Revistas.

El artículo 20 fracción V de la Ley de la materia dispone:

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

V.- Libros, periódicos y revistas.

Al respecto John F. Due<sup>(60)</sup> señala que en una economía en desarrollo, es evidente que los servicios educativos no son objeto adecuado de gravamen.

De lo anterior se puede desprender que cualquier actividad directamente tendiente a elevar la educación o cultura de la población, merece un tratamiento fiscal preferente (exención) en atención a que finalmente el beneficio será mayor que el sacrificio fiscal que realice el gobierno por ese concepto.

En mérito del señalamiento aludido no se hace obje-

---

(60) John F. Due. La Imposición Indirecta en los Países en Vías de Desarrollo. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid 1970. Versión de Francisco Alvira Martín.

ción alguna respecto de si es o no correcta esa determinación. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, se estima que la actividad de otorgamiento del uso y goce temporal de libros, periódicos y revistas, es seguramente un campo de acción muy restringido y de ahí que no se cree que la norma citada tenga mayor aplicación.

En otro orden de ideas, cabe apuntar que en nuestra legislación no existe definición alguna respecto de lo que debe de entenderse por libro, periódico y revista, por lo que para su determinación debe estarse a las acepciones que sobre el particular dan los diccionarios.

En estas condiciones se puede concluir que las guías, directorios, etc., quedan comprendidos dentro de la citada exención.

Con base en ese razonamiento cabría preguntarse si la intención del legislador fue la de alcanzar con el beneficio de referencia a todo tipo de libro, periódico o revista sin importar su contenido, ya que es un hecho notorio la profusión de pasquines que no aportan nada para la superación de las personas.

En consecuencia se considera conveniente que no es-

tablezca una limitación para esta exención en atención al contenido de los libros y revistas, ya que respecto de los periódicos no resultan procedentes los comentarios precedentes.

### 3.2 Fincas dedicadas o utilizadas sólo a Fines Agrícolas o Ganaderos.

El artículo 20 fracción III de la Ley de la materia dispone que no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los bienes citados.

Esta disposición no es sino el complemento del sistema de beneficio integral al sector agropecuario del país, - consecuentemente y en concordancia con las opiniones anteriores, se considera acertada la inclusión de esta norma en la - Ley de la materia.

En relación con la redacción del artículo 20, se sugiere modificar la misma, ya que al prevenir actualmente que:

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

entra en contradicción con el artículo 10. fracción IV de la propia ley, toda vez que con dicha redacción pareciera ser que el sujeto al que se libera de pagar el gravamen es aquél que usa o goza temporalmente del bien, situación que está totalmente alejada de la realidad ya que sólo se puede liberar de esa obligación al sujeto pasivo de la relación tributaria, y que en la especie es la persona física o moral que otorga el uso o goce temporal de un bien.

Por lo tanto, se sugiere que en la redacción del citado artículo entre la preposición por y el artículo el se incluya la palabra otorgamiento, a fin de que esta disposición sea congruente con las demás de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## CONCLUSIONES

- 1.- Por sus características técnicas el impuesto tipo - valor agregado es el más idóneo para gravar el consumo. Con motivo de su implantación en nuestro - - país, la imposición indirecta asumirá una gravitación mas relevante cada día, en relación con la recaudación que por concepto de impuestos obtenga la Federación.
- 2.- La llamada tasa cero no es un estímulo fiscal ni - una actividad gravada, sino que su esencia jurídica es la de la exención.
- 3.- Dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se ubican dos clases de exenciones las simples o tradicionales y la denominada tasa cero y entre ellas só lo existe una diferencia de grado y no de esencia. La exención a tasa cero es una innovación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en nuestra legislación fiscal.
- 4.- La aplicación de tasa cero a la enajenación de bienes destinados a la alimentación, beneficia en mayor medida a los sectores de bajos ingresos, quie--

nes destinan la mayoría de sus recursos económicos a la adquisición de esos bienes.

- 5.- Las actividades afectas a la tasa cero se han fomentado con motivo de la aplicación de dicho régimen.
- 6.- En general puede establecerse que sólo las actividades cuya importancia económica o social son trascendentales para el país se encuentran afectas a la tasa cero en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 7.- En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se han reservado las exenciones tradicionales para las actividades que sin ser prioritarias para el desarrollo del país revisten cierta importancia ya que su fin es contribuir al bienestar social de la mayoría de la población o bien a eliminar el pago del gravamen respecto de actividades propias de instituciones cuyo buen desarrollo y funcionamiento es conveniente propiciar.
- 8.- La exención simple o tradicional resulta inadecuada para los servicios profesionales, toda vez que actualmente dichos servicios son muy utilizados en etapas anteriores a la final, por lo que deja de -

ser una situación de privilegio ya que en última -  
instancia implica un aumento en la carga fiscal.

- 9.- La rama de la actividad económica que ha sido beneficiada en forma integral con la aplicación de la -  
tasa cero es la agrícola y ganadera.
- 10.- La implantación del impuesto al valor agregado re--  
presenta un acierto indudable ya que es factor primordial en la simplificación de nuestro sistema de imposición indirecta, ya que con el se eliminaron -  
numerosos impuestos especiales que provocaban una -  
complejidad extraordinaria.
- 11.- La aplicación de la tasa cero ha coadyuvado a la -  
integración de una política uniforme respecto de -  
las facultades de imposición de contribuciones por parte de la Federación y Estados.
- 12.- La tasa cero constituye un gran adelanto respecto de las formas hasta ahora conocidas para desgravar una actividad en forma total (CERTIFICADOS DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS Y EXERCICIOS SIMPLES CON SUBSIDIOS), sobre todo en el caso de exportaciones.

ANEXO: REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO QUE ENTRARÁN EN VIGOR EL 1o.  
DE OCTUBRE DE 1982.

Del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se reforma para suprimir la segunda parte del primer párrafo; la regulación de lo que se entiende por ejercicio fiscal quedará sujeta a lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 8o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reducirá la enumeración de lo que se entiende por enajenación para efectos de la propia Ley, en virtud de que remite al Código Fiscal de la Federación, el cual en su artículo 14 únicamente contempla como innovación a los supuestos previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de septiembre de 1982, el señalar de forma expresa que la aportación a una sociedad o asociación se considera enajenación de bienes.

El artículo 32 de la preinvocada Ley únicamente se adicionará con la referencia de que los contribuyentes deben llevar los libros y registros de contabilidad conforme a lo dispuesto por el citado Código.

Los artículos 38 y 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se derogan toda vez que las facultades de las autoridades que en ellos preveen, a partir del 1o. de octubre -

quedan incorporadas en el texto de los artículos 41 y 55 del Código Fiscal de la Federación que iniciara su vigencia.

Finalmente el artículo 39 de la citada Ley se reforma para dejar de fijar el procedimiento para la estimación - presuntiva del valor de las actividades de los contribuyentes, puesto que esas reglas quedarán incorporadas en el artículo - 56 del Código Fiscal de la Federación.

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

COSCIANI CESARE.  
 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.  
 EDITORIAL DEPALMA, BUENOS AIRES, ARGENTINA. 1969.  
 TRADUCCION AL ESPAÑOL POR EL DR. CARLOS M. GIULIANI  
 FONROUGE.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.  
 DERECHO FINANCIERO MEXICANO.  
 EDITORIAL PORRUA. OCTAVA EDICION.  
 MEXICO 1978.

DUE JOHN F.  
 LA IMPOSICION INDIRECTA EN LOS PAISES EN VIAS DE  
 DESARROLLO.  
 EDITORIALES DE DERECHO REUNIDAS, S.A. MADRID 1970.  
 VERSION DE FRANCISCO ALVIRA MARTIN.

FLORES ZAVALA ERNESTO.  
 ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.  
 EDITORIAL PORRUA. S.A.  
 DECIMOSEPTIMA EDICION.  
 MEXICO 1976.

GIANNINI A. D.  
 INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.  
 TRADUCCION POR FERNANDO SAINZ DE BUJANDA.  
 EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO. 1957.

GIULIANI FONROUGE CARLOS M.  
 DERECHO FINANCIERO.  
 EDITORIAL DEPALMA. ARGENTINA 1973.  
 2a. EDICION. BUENOS AIRES.

ILLANES LUIS.  
 LA IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO Y EL IMPUESTO AL  
 VALOR AGREGADO EN LOS PAISES DE AMERICA LATINA.  
 DIRECCION GENERAL DE PRENSA,  
 S.H.C.F. 1979.

VI JORNADAS-LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS  
 TRIBUTARIOS.  
 CELEBRADAS EN IXTAPAN DE LA SAL, EDO. DE MEXICO.  
 OCTUBRE DE 1974.

JUANO MANUEL DE  
TRIBUTACION SOBRE EL VALOR AGREGADO.  
EDITORIAL VICTOR P. DE ZAVALIA  
ARGENTINA, BUENOS AIRES. 1975.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO.  
INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO  
TRIBUTARIO MEXICANO.  
EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA.  
CUARTA EDICION. MEXICO 1976.

OLIVERA TORO JORGE.  
MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO.  
EDITORIAL PORRUA, S.A.  
CUARTA EDICION.  
MEXICO 1976.

SAINZ DE BUJANDA FERNANDO.  
HACIENDA Y DERECHO.  
VOLUMEN III.  
EDITADO POR EL INSTITUTO DE ESTUDIOS POLITICOS.  
MADRID, 1963.

SALGADO ALLEGRETTI MARIA A.  
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA  
ARGENTINA.  
EDICION DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.  
ARGENTINA, AGOSTO DE 1974.

VILLEGAS HECTOR B.  
CURSO DE FINANZAS.  
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.  
EDITORIAL DEPALMA.  
BUENOS AIRES, ARGENTINA. 1975.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES  
TRIBUTARIOS.  
DOCUMENTOS E INFORMES DE LA 9a.  
ASAMBLEA GENERAL.  
OTAWA, CANADA 1975.

SEGUNDA REUNION DE EXPERTOS EN IMPUESTOS  
TIPO VALOR AGREGADO.  
COMITE EJECUTIVO DE LA ASOCIACION LATINOAMERICANA  
DE LIBRE COMERCIO.  
BUENOS AIRES, ARGENTINA. 1974.

