



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES**

**"ACATLAN"**

**ESCUELA DE DERECHO**

**"ANALISIS DE LA EXENCION DEL IMPUESTO AL  
VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS  
SINDICALES"**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :**

**JOSE MANUEL MENDOZA FLORES**

**MEXICO, D. F.**

**1985**



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

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

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

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

# I N D I C E

|  | Pág. |
|--|------|
| INTRODUCCION.....  | 1    |
| CAPITULO I.  |      |
| ANTECEDENTES:  |      |
| 1. Concepto de Impuesto.....   | 4    |
| 1.1 Clasificación de los Impuestos:  |      |
| a) Impuestos Directos.   |      |
| b) Impuestos Indirectos.....   | 15   |
| 2. Evolución Histórica del Impuesto -<br>al Valor Agregado.....              | 21   |
| 3. Concepto y Características del Im-<br>puesto al Valor Agregado en Europa. | 28   |
| 4. Antecedentes y Evolución del Impues<br>to al Valor Agregado en México.... | 40   |
| CAPITULO II.   |      |
| DERECHO COMPARADO.   |      |
| 1. La Ley del Impuesto al Valor Agrega<br>do en Francia.....                 | 47   |
| 1.1 Definición del Impuesto al Valor<br>Agregado.....                        | 48   |
| 1.2 Formas de Aplicación del Impues<br>to al Valor Agregado.....             | 49   |
| a) Consumption Type.....   | 51   |
| b) Income Type.....  | 52   |
| 1.3 Estructura de la Ley que lo es-<br>tablece.....                          | 53   |
| 4) Campo de Aplicación.....  | 54   |

|   |    |
|---|----|
| B) La Base Imponible.....   | 59 |
| C) Las Tasas.....   | 59 |
| D) Deducciones.....   | 60 |
| E) Facturación.....   | 60 |
| F) Pago.....  | 61 |
| 1.4 Características del Impuesto al<br>Valor Agregado.....                    | 61 |
| 2. La Ley del Impuesto al Valor Agregado en la República Federal Alemana..... | 63 |
| 2.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado.....                            | 64 |
| 2.2 Formas de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado.                      |    |
| a) Consumption Type.  |    |
| b) Income Type.....   | 64 |
| 2.3 Estructura de la Ley que lo establece.....                                | 66 |
| A) Actividades Gravables.....   | 67 |
| B) Territorio de Aplicación de la Ley.....                                    | 67 |
| C) Exenciones al Impuesto.....  | 67 |
| D) Base para el Computo.....  | 68 |
| E) Tasa del Impuesto.....   | 68 |
| F) Facturas.....  | 68 |
| G) Deducción de los Impuestos -<br>previos.....                               | 68 |
| H) Inventarios.....   | 69 |
| I) Contratos a Largo Plazo.....   | 69 |
| J) Práctica Empresarial.....  | 69 |
| K) Registros.....   | 70 |
| L) Entrada en Vigor.....  | 70 |
| M) Ayuda a Berlín.....  | 70 |
| 2.4 Características de la Ley que la establece.....                           | 70 |

|  |    |
|--|----|
| 3. La Ley del Impuesto al Valor Agregado en México.....  | 72 |
| 3.1 Definición del Impuesto al Valor Agregado.....       | 72 |
| 3.2 Formas de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado. |    |
| a) Consumption Type.                                     |    |
| b) Income Type.....                                      | 73 |
| 3.3 Estructura de la Ley que lo establece.....           | 75 |
| a) Concepto.....   | 76 |
| b) Objeto.....   | 76 |
| c) Sujeto.....   | 76 |
| d) Base.....   | 77 |
| e) Tasa o Cuota.....                                     | 77 |
| f) Traslación.....                                       | 77 |
| g) Exenciones.....                                       | 78 |
| h) Territorialidad.....                                  | 79 |
| 3.4 Características del IVA.....                         | 80 |

CAPITULO III.

CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

|   |    |
|---|----|
| 1. Las Garantías Individuales en relación con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....   | 83 |
| 2. El artículo 31 Constitucional, fracción IV en relación con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en cuanto a los principios de equidad, proporcionalidad y justicia.... | 99 |
| 3. El artículo 28 Constitucional en relación a la aplicación de la Ley del  |    |

.....

|  |     |
|--|-----|
| Impuesto al Valor Agregado, en cuanto se refiere a la exención de impuestos..... | 112 |
|--|-----|

CAPITULO IV.

BIENES OBJETO DE LA EXENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES.

|   |         |
|---|---------|
| 1. Definición de Bien.....  | 122     |
| 1.1 Clasificación de Bienes:  |         |
| a) Bienes Tangibles.  |         |
| b) Bienes Intangibles.....  | 123-124 |
| 1.2 Bienes objeto de exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales.   |         |
| (Clasificación).....  | 125     |
| 2. Determinación del Sujeto Pasivo en las Tiendas Sindicales.....   | 127     |
| 2.1 Definición de Sujeto Pasivo...  | 130     |
| 2.2 Determinación del momento de pago del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales.....   | 131     |
| 2.3 La exención del pago del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales en Contraposición a los principios de equidad, proporcionalidad y justicia..... | 135     |
| 2.4 La exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales en contraposición al Art. 123 Constitucional, fracc VI en su 2º y 3er párrafo.....       | 139     |

|   |     |
|---|-----|
| 3. Etapa de la Producción y Comercialización que se encuentra exenta del pago del Impuesto al Valor Agregado.....   | 143 |
| 4. Efectos que produce la exención del Impuesto al Valor Agregado en la etapa final que se concede.....             | 145 |
| 5. Las conquistas Laborales en relación con la exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales... | 147 |
| 6. Los estímulos Fiscales en relación con la exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales...   | 151 |
| CONCLUSIONES.....   | 155 |
| BIBLIOGRAFIA.....   | 158 |

## INTRODUCCION

La presente Tesis tiene como objeto, el análisis de la exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales, que es un medio a través del cual el Estado permite la adquisición de bienes de consumo necesario sin pagar ningún tipo de gravamen, pues para que el Estado cumpla con sus fines debe allegarse de recursos materiales suficientes, esto lo lleva a cabo con el establecimiento de impuestos, que deben pagarse en la adquisición, enajenación e importación de determinados bienes e incluso por la prestación de servicios.

El establecimiento de los impuestos, es una de las formas legales a través de las cuáles se contribuye al gasto público en la forma que determinan las leyes, obteniéndose así los ingresos necesarios para poder cumplir con sus fines.

Sin embargo, la exención del Impuesto al Valor Agregado en las Tiendas Sindicales, ha creado una verdadera situación de privilegio a un determinado sector de los consumidores que no pagan este impuesto, en relación con los que sí tienen que cumplir con la obligación de pagar dicho gravamen, para de ésta forma contribuir con el gasto público, que se hace en forma desigual y sin existir proporcionalidad, equidad o justicia al cumplir con dicha obligación.

La figura jurídica de los impuestos ha sufrido innumerables cambios al paso del tiempo, por lo que ha existido la necesidad constante de adecuar las formas de obtener los ingresos que necesita el Gobierno -



para cumplir con sus fines, es decir, adecuar el sistema tributario, toda vez que la aplicación de un impuesto debe evolucionar en la misma forma que lo hace la sociedad en la que recae, pues cada vez debe abarcar un número más grande de situaciones imponibles por disposición de la ley y las cuales un solo impuesto no puede abarcar, independientemente de esto también se trata de establecer un impuesto, pero tratando de evitar posteriores efectos contraproducentes, que puedan perjudicar la economía nacional y que en lugar de obtener mayores recursos disminuyan estos, por lo que es necesario contar con un sistema tributario que evite la acumulación de impuestos y algunos otros obstáculos que hagan imposible cumplir con sus pagos, pues el tipo de impuesto que nos ocupa es de los que soporta el consumidor final, es decir, el consumidor privado, --- quién es el que paga el Impuesto al Valor Agregado, -- por ser un impuesto indirecto.

La base de ésta figura en nuestro país, la proporciona el Derecho Francés de donde se tomó el modelo para incluirlo en nuestro sistema tributario, pero con características propias, por lo que en el primer capítulo señalaremos su proceso evolutivo, desde su establecimiento en Francia, la adaptación y adopción por la Comunidad Económica Europea; así como su establecimiento en México.

En el Capítulo segundo señalaremos algunos de los conceptos de Impuesto al Valor Agregado, formas de aplicación, cual es la estructura de la ley en que se establece éste impuesto; así como sus características más importantes, todo esto en forma comparativa -- con los países de Francia, Alemania y México.

...

Continuaremos con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, en relación con las garantías individuales; contravención de los principios de proporcionalidad, equidad y justicia; y la violación al artículo 26 Constitucional al permitirse la exención de éste impuesto en las Tiendas Sindicales.

Por último precisaremos algunos conceptos de bien; quién es el sujeto pasivo; la determinación del momento de pago de dicho impuesto; la consideración de la exención del impuesto como una conquista sindical ó estímulo fiscal que se hace a las Tiendas Sindicales.

# CAPITULO I

## ANTECEDENTES

### 1.- CONCEPTO DE IMPUESTO

El estudio del Derecho Fiscal a través del tiempo, ha dado lugar a que exista una gran diversidad de autores, los cuáles han tratado de definir dentro de éste estudio, lo que se puede considerar como impuesto.

Por esta razón es casi imposible dar una definición que pueda ser aplicada en forma general. Por que como ya se ha señalado "el concepto doctrinario del impuesto es tan variado como escuelas, doctrinas-económicas, ideas financieras, jurídicas o autores -- existan". (1) Aunque los autores no puedan coincidir en establecer un concepto doctrinario de lo que es el impuesto, que pueda aplicarse en forma general dadas las características especiales de cada Estado, como pueden ser su situación política, económica, etc., es necesario llevar a cabo la recaudación de impuestos para poder cumplir con los objetivos o finalidades -- que deben ser realizados por el propio Estado.

Así vemos que en la legendaria India, el filósofo Kantilya señalaba: "así, como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así -- los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes". (2) También en la antigüedad ya existían ideas claras sobre los impuestos a los que se denominaban de ...

(1) Porrás y López Armando. DERECHO FISCAL: 1a. Edición. Editorial Porrúa., S.A. México 1977. P. 59

(2) Ibidem P. 59

la liturgia y triarquía, que eran aplicados únicamente por el Estado.

Por otra parte, en la Edad Media, que era una época en la cual imperaba el mercantilismo, se trataba de explicar el concepto de impuesto a través de esta idea, entendiendo el impuesto en función del comercio y de los metales preciosos. Pero para los fisiócratas, existía el impuesto solamente cuando éste derivaba de la agricultura, porque para la escuela fisiócrata, sólo la agricultura era considerada como actividad productora.

A su vez, el jurista francés Gastón Jéze no da una definición de lo que es el impuesto, sino que señala únicamente sus características: 1) Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente en suma de dinero y no de servicios personales; 2) La prestación del individuo no es seguida de una contraprestación del Estado; 3) El constreñimiento jurídico, el impuesto es esencialmente un pago forzado; 4) Se establece según reglas fijas; 5) Se destina a gastos de interés general; y 6) Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad políticamente organizada".<sup>(3)</sup>

En cambio Seligaman afirma: "un impuesto es una contribución forzada de una persona por el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios especialmente prestados".<sup>(4)</sup>

(3), (4) Ibidem P.60

Por lo que respecta a Gianini se refiere a los impuestos como: "La prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir, en virtud de su potestad de imperio, originario o derivado; en los casos, en la medida y los medios establecidos por las leyes, con el fin de conseguir una entrada". (5)

Para Posadas-Belgrano este concepto de Gianini, comprende todos los elementos que determinan el impuesto como un concepto jurídico de derecho tributario, o sea, todo lo que se refiere a la prestación pecuniaria que el contribuyente está coactivamente obligado a pagar al fisco.

Sin embargo, aceptando la divergencia de opiniones sobre este concepto de impuesto, tenemos que para los economistas, definir el impuesto consiste únicamente en describir sus funciones económicas, asegurándose de que todo cuanto funciona en esta forma queda cubierto por la definición. Así vemos, que el Concise Oxford Dictionary define el impuesto como: -- "Contribución que grava a persona, propiedades o negocios para sostenimiento del Estado". (6)

Pero esta definición no es aceptada por el tratadista Charles M. Allan, ya que él opina que: "el sostenimiento del Estado capaces de crear ó tomar a préstamo dinero, puede ser una función trivial de la tributación en nuestros días, si se admiten los principios de la Hacienda Pública Keynesiana". (7)

(5) Citado por Posadas-Belgrano, G.A., DERECHO TRIBUTARIO, Ed. Medina 1959. P. 118

(6) Citado por M.Allan Charles. LA TEORIA DE LA TRIBUTACION, Editorial Alianza Universidad. P.27

(7) Ibidem P.28

Para este autor, una definición significativa y amplia de impuesto sería la que lo expresase referido a las corrientes de renta, siendo para él una definición aceptable la siguiente: "Un impuesto es toda derivación desde la corriente circular de renta hacia el sector público, con la excepción de las transacciones de préstamos y los pagos directos de los bienes y servicios públicamente producidos hasta el valor que representa su coste de producción".<sup>(B)</sup>

Esto es, para los economistas el reembolso de préstamos a los departamentos públicos no significa un impuesto, pero sí le dan ese carácter a beneficios que es factible obtener por los servicios postales nacionales a sus fines.

Pero también vemos que en algunos tratados de la Hacienda Pública, el impuesto representa un cambio de servicios entre el Estado y el contribuyente, o bien, puede ser una prima de seguros, la cual el contribuyente cubre con el fin de lograr se garanticen sus derechos y sus bienes, así mismo, se considera que el impuesto es una representación del capital y de los gastos generales que son necesarios para la riqueza nacional, y poder así, ser explotada y administrada.

Para M. Sobral estas ideas tienen algo de verdadero, pero considera que ninguna de ellas es completa y, por lo tanto satisfactoria; creemos que es acertada esta opinión, si tomamos en cuenta que en los estudios de Derecho Fiscal estas definiciones representan teorías, que tratan de explicar la naturaleza

za de los impuestos, las cuales veremos posteriormente. Señala este autor que una definición aceptable - de impuesto, por lo menos para fines de naturaleza - didáctica, debe ser la que se limite a poner de manifiesto el hecho de lo que el mismo impuesto representa, sin tratar de profundizar en sus finalidades u - objetivos a que obedece su existencia.

Así, dicho autor define al impuesto de la siguiente manera: "El impuesto es la contribución -- que se exige a cada habitante de un país, con objeto de sostener los gastos que reclaman los fines constitucionales del Estado y coadyuvar al logro de tales fines". (9)

Por su parte el maestro De la Garza, realiza un análisis del concepto de impuesto que contiene el Código Fiscal de la Federación de 1967, de las definiciones que realizan diversos autores y de la jurisprudencia, concluyendo con la siguiente definición: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho, no es -- una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos". (10)

De las definiciones a que se refiere el maestro De la Garza en su obra, y que denomina como de definiciones doctrinales, tenemos la de Antonio Berli-ri, el cual señala que el impuesto es: "la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley, o de un acto expresamente autorizado.

(9) Martínez Sobral, Enrique., ELEMENTOS DE HACIENDA-PUBLICA. Ediciones Botas., México, 1939. P.25

(10) Citados por Garza De la., S.F., DERECHO FINANCIERO MEXICANO., Ed. Porrúa., S.A. 22ª Edición. -- México, 1983. P. 334.

por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y, no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria."<sup>(11)</sup>

Otro autor citado por De la Garza, como lo es Héctor Villegas nos dice que el impuesto es: "el -- tributo exigido por el Estado, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos -- imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a -- toda actividad estatal relativa al obligado."<sup>(12)</sup>

De la Garza es un tratadista que hace referencia a otras definiciones que denomina legislativas entre las que se pueden mencionar las de el Código -- Fiscal de la Federación de México de 1967, el cual en su artículo 2o. establecía que "Son impuestos las --- prestaciones en dinero o especie, que fija la ley con caracter general y obligatorio a cargo de personas fí sicas o morales, para cubrir los gastos públicos".<sup>(13)</sup>

Al respecto el Código actual señala en la - fracción I de su artículo 2o. "Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la si tuación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo".

Otra definición de este tipo, es la de el -

(11) Ibidem. P.335

(12) Ibidem. P.335

(13) Ibidem. P.335



Código Tributario de Uruguay, el cual en su artículo 1º. define el impuesto de la siguiente manera: "Impuesto es el tributo, cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente ". (14)

Siguiendo con los conceptos doctrinarios del impuesto, vemos que Ehberg define el impuesto en los términos siguientes: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al estado y de más entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contra---prestación especial, con el fin de satisfacer las ne cesidades colectivas". (15)

A su vez Vitti De Marco lo hace de la siguiente forma: "Impuesto es una parte de la renta -- del ciudadano que el Estado percibe con el fin de -- proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales". (16)

Como conclusión de lo que se considera que es un concepto de impuesto, diremos que de todas las definiciones señaladas anteriormente, estimamos que la más acertada es la de Ehberg, concepto que como ya vimos es citado por el maestro Flores Zavala, y esto es porque creemos que comprende todos los elementos que determinan al impuesto como un concepto jurídico tributario, o sea, todo lo que se refiere a la prestación pecuniaria, que el contribuyente está -

(14) Ibidem.

(15) Flores Zavala Ernesto., ELEMENTOS DE FINANZAS - PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22ª Edición. México., 1983. P. 35

(16) Ibidem P. 35

coactivamente obligado a pagar al fisco, precisando asimismo la finalidad de dicho impuesto. Aunque si bien es cierto, todas las definiciones tienen añaop de verdadero, a ninguna se le puede considerar lo bastante completa y por lo tanto satisfactoria, ya que dada la diversidad de autores, no todos coinciden en sus definiciones como se puede apreciar en las exposiciones que presentamos anteriormente.

La mayoría de tales conceptos contienen algunos de los elementos característicos de lo que se puede considerar como una definición aceptable de impuesto, estas características son:

- 1)"Es una prestación de valores pecuniarios, -- normalmente en suma de dinero y no de servicios personales;
- 2) La prestación del individuo no es seguida de una contra-prestación del Estado;
- 3) El constreñimiento jurídico; el impuesto es esencialmente un pago forzoso;
- 4) Se establece según reglas fijas;
- 5) Se destina a gastos de interés general y,
- 6) Es debido exclusivamente, por el hecho de ~~que~~ que los individuos forman parte de una comunidad políticamente organizada". (17).

Para terminar con el análisis del concepto - de impuesto, señalaremos las diversas teorías que tratan de explicar la naturaleza del impuesto, a las cuales se refiere el maestro Porras y López, siendo las siguientes:

(17) Porras y López Armando. DERECHO FISCAL. 1a. Edición. Editorial Porrúa., S.A. México 1977. P. 60.

1) Teoría Jurídica de la equivalencia, la cual --  
 "consiste en afirmar que el impuesto que pagan los su-  
 jetos pasivos corresponde a los servicios públicos --  
 que el sujeto activo Estado presta a aquéllos. Los --  
 principios jurídicos que normarían esta teoría serían  
 "do ut des" y "do ut facies", doy para que des, y doy  
 para que hagas".

La crítica que se hace a esta teoría consis-  
 te, de acuerdo a este autor, en que el Estado no sólo  
 presta servicios, sino que, los ingresos que percibe,  
 entre estos los impuestos, los aplica a otras funcio-  
 nes como son las de su propio sostenimiento. En otras  
 palabras los sujetos pasivos pagan el impuesto y nada  
 reciben a cambio, por lo que, como se puede apreciar--  
 no existe equivalencia alguna.

2) Otra de estas teorías es la siguiente:  
 "Considera al impuesto como una prima de seguros; pe-  
 ro analizando esta teoría, se puede apreciar, que es-  
 tá inspirada en el más puro individualismo, ya que --  
 considera al Estado como gendarme al que se le paga -  
 una prima".

Esta teoría, también es falsa por las si----  
 guientes razones:

- a) En ninguna época la función del Estado es la  
 de ser gendarme o cuidador de los bienes de  
 sus súbditos, ya que tiene muchas funciones--  
 que cubrir;
- b) El presupuesto del Estado cubre múltiples ne-  
 cesidades, y no sólo el renglón de seguridad;
- c) El Estado no actúa como empresa de seguros -

porque de realizarse un siniestro tendría -- que indemnizar a la víctima o a los deudos - del muerto, por ello la función del Estado - no es para garantizar el respeto a la vida n a las propiedades de sus súbditos, su fun-- ción en este caso, sería punitiva o preventi va. Como se puede apreciar ésta teoría, tam- poco es satisfactoria.

3) La tercera teoría es la denominada Del Capi- tal Nacional la cual es sostenida por M. Menier y que- consiste en que el impuesto representa la cantidad ne- cesaria para cubrir los gastos que demanda la aplica- ción y explotación del capital nacional.

Sin embargo, esta teoría también es inexacta de acuerdo con la crítica que le hace el maestro Flo- res Zavala, porque la actividad del Estado no debe li- mitarse a formas únicas, sino que, tiene actividades- diversas cuya erogación de dinero se obtiene por me- dio de los impuestos.

4) La cuarta teoría es la llamada del Sacrifi- cio, esta es sostenida por John Stuart Mill, el cual- considera el pago del impuesto como un sacrificio, pe- ro no pretende establecer una definición, sino más -- bien, da un elemento para obtener una distribución e - quitativa de los impuestos variables; el primero es - el de mayor igualdad de repartición del impuesto en- tre los ciudadanos y el segundo, que exista el mínimo obstáculo para el aumento de la producción.

5) Por último tenemos la quinta teoría, la cual es sostenida por Ehberg, quién dice que el deber tri- butario ha de considerarse como un axioma y rechazar- lo como una facultad para legislar en materia de im--

puesto al comercio exterior. Este autor señala que el pago del impuesto que se debe a la nación, es un sacrificio, porque además el Estado en casos graves o fundamentalmente en todo tiempo puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también, tratándose de la ofrenda de muchas cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma al que cada cual debe aportar a la comunidad - las fuerzas y valores económicos de que dispone cuando se trata y exige el bien general". (18)

Otro autor que también hace referencias a estas teorías es M. Sobral, aunque para él, más que teorías explicativas, son definiciones de lo que se puede considerar impuesto. Sin embargo, como ya vimos anteriormente, "estas ideas tienen algo de verdadero pero considera que ninguna de ellas es completa, y por lo tanto satisfactoria". (19)

Posadas-Belgrano a su vez señala que "el impuesto está fundamentado únicamente en la potestad soberana del Estado, la cual establece la sujeción a dicha potestad financiera, de todos aquellos que se encuentran en situación de pertenencia económica". (20)

Es por esto, que el fin que el Estado da a las sumas recaudadas, no tiene influencia alguna sobre la naturaleza, ni la extensión de la obligación del contribuyente.

(18) Porrás y López Armando., DERECHO FISCAL. 1a. Edición. Editorial Porrúa., S.A. México 1977. P. 61

(19) Martínez Sobral Enrique., ELEMENTOS DE HACIENDA-PUBLICA. Ediciones Botas. México 1939. P. 25.

(20) Posadas-Belgrano, G.A. DERECHO TRIBUTARIO., Ed.-Medina., 1959. P. 118.

De estas teorías que tratan de explicar la naturaleza y fundamentación de los impuestos, la más acertada para nosotros es la que sostiene Stuart --- Mill, porque el contribuyente realiza un sacrificio al pagar el impuesto al Estado, el cual debe de tomar en cuenta al sujeto pasivo para que su sacrificio sea menor; también se considera esencial para el Estado, el derecho que tienen para exigir las aportaciones para cubrir los gastos. Como se puede observar es la más completa y exacta de dichas teorías.

### CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

A) Impuestos directos

B) Impuestos Indirectos

El análisis referente a la clasificación de los impuestos no es un asunto demasiado fácil, a pesar de que en el examen de las ciencias" se pretende buscar o establecer un criterio o índice de clasificación, criterio éste que, como especie de común denominador, nos sirve de base para estudiar todo fenómeno, que a la manera Comntiana puede ser observado y descrito, se compare y busque las causas que lo engendran para obtener generalizaciones. El maestro Porras y López pretende que se establezca la forma Comntiana de estudio, para así analizar la clasificación de los impuestos". (21).

Pero el maestro De la Garza opina que "la-

(21) Porras y López Armando. DERECHO FISCAL. 1a. Edición. Editorial Porrúa., S.A. México, 1977. --- P. 93.

ciencia financiera es una ciencia social y, por lo -- tanto no exacta; así vemos que existen diversas clasi -- ficaciones de los impuestos, en las que algunas lle -- gan a coincidir en aspectos generales, pero no en for -- ma total". (22)

Podemos observar que mientras unos autores, entre ellos Flores Zavala y Posadas-Belgrano, señalan que tradicionalmente el impuesto ha sido clasificado -- en dos grandes grupos, existen distintos criterios pa -- ra hacer esta clasificación. Así vemos, que Charles - M. Allan hace referencia a las normas administrativas que regulan su percepción; otro autor que está de a -- cuerdo en esta clasificación es Enrique M. Sobral.

Efectivamente, vemos que los impuestos se -- han clasificado en directos e indirectos; sin embargo el maestro Flores Zavala señala que existen dos cri -- terios principales para distinguir un grupo de otro. "El primer criterio se basa en la repercusión y, el -- segundo de estos criterios se le denomina administra -- tivo". (23) Los cuales explicaremos a continuación.

Por lo que respecta al primer criterio, el -- que se basa en la repercusión, al aplicar el impuesto indirecto, en este caso el legislador no grava al ver -- dadero contribuyente, sino que, lo hace por repercu -- sión; así vemos que en este criterio, las calidades -- de sujeto del impuesto y pagador son diferentes, ya -- que grava al sujeto a sabiendas de que éste traslada -- rá el impuesto al pagador, esto es, que el sujeto pa --

(22) Garza De la, S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO -- Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983.

(23) Flores Zavala Ernesto ELEMENTOS DE FINANZAS PU -- Blicas MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición México 1983. P. 255.

sivo está anticipando el impuesto al Estado, supliendo de modo provisional los fondos que requiere, a reserva de recobrarlos más adelante, según la mayoría de las probabilidades.

Si seguimos la tendencia del segundo criterio tenemos que impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo todo intermedio entre el pagador y el fisco, esto es, que para efectuar el cobro, el Estado se dirige a la persona de quien entiende percibir definitivamente el tributo. En este caso se puede decir, que se está tomando en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Respecto de esta clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen otros criterios diferentes en cuanto a la denominación. Estos criterios clasificatorios de los impuestos son señalados por el maestro De la Garza, pero siempre haciendo alusión a la diferenciación entre los gravámenes directos e indirectos. Esta clasificación es la siguiente:

"Clasificación basada en la incidencia del impuesto.- Según este criterio, son impuestos directos aquellos en que el sujeto pasivo no puede trasladar a otra persona, sino que afectan directamente a su patrimonio; de acuerdo con este criterio, sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.



Por lo contrario son impuestos indirectos -- aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufran el impacto económico del impuesto en forma definitiva; un ejemplo en este caso sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante lo traslada expresamente al consumidor recuperando así el dinero que tuvo que pagar al fisco federal". (24)

Otro de estos criterios es el denominado, -- Criterio Administrativo o del Padrón, "éste considera como impuestos directos los que gravan periódica, mensual, anualmente, etc., situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello puedan hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, por ejemplo el impuesto predial; el impuesto por el uso o tenencia de automóviles o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado". (25)

En cambio, de acuerdo con este criterio, "-- son impuestos indirectos aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes". (26)

Como es el caso del impuesto sobre adquisi--

(24) Garza De la, S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22<sup>a</sup>. Edición. México, 1983. --- P. 357.

( 25) Ibidem. P. 359.

( 26) Ibidem. P. 357.

ción de inmuebles o el impuesto sucesorio.

El último de estos criterios es el que está basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva. Este criterio es expuesto por Jarach, quien lo explica de la siguiente manera: "La teoría que prevalece hoy, es que son impuestos directos los que recaen - sobre manifestaciones llamadas directas de la capaci--dad contributiva, y esto no es una mera tautología sino que se entiende por manifestaciones directas aque--llas donde la riqueza se evidencia por sus elementos - ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámica y estático.

En cambio son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí; ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma". (27)

A todas las anteriores teorías les encontramos objeciones, porque en determinados momentos se encuentran deficiencias en su aplicación, lo que se puede considerar como natural, si tomamos en cuenta que - estamos hablando de una ciencia a la cual se le ubica como ciencia social y por lo tanto no es exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera, no obstante la diversidad de criterios clasificatorios; así que esta polémica sostenida-

(27) Citado Por Garza De la, S.F. DERECHO FINANCIERO - MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 359.

entre los partidarios de la clasificación del impuesto en tipo directo o indirecto que al fin de cuentas es el más aceptado, parece ociosa completamente, desde el momento en que ambas clases de contribuciones son necesarias, independientemente de la clasificación que se haga de los impuestos.

Si añadimos a lo anteriormente señalado -- que ambos grupos tienen ventajas y desventajas que son fácilmente perceptibles, notándose que existe -- una correspondencia muy sensible entre las ventajas y las desventajas de uno y otro grupo, de tal manera que puede observarse que las unas se neutralizan con las otras. Por lo cual consideramos que esta es una de las principales razones para aceptar ambos grupos como necesarios.

Independientemente de la polémica suscitada, con motivo de la clasificación de los impuestos, creemos que es mejor aceptar la opinión de que dicha clasificación tiene poco de jurídica y en México es irrelevante por ser imprecisa, por lo cual se presta a innumerables confusiones. Aunque se debe aceptar, ya que aparece como referencia en la mayor parte de los tratados de Derecho Financiero y de las Finanzas Públicas, y como tal se deberá tomar.

## 2.- EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El estudio del impuesto al valor agregado -- (IVA) como mejor se le conoce, tuvo sus orígenes en Europa, hacia el año de 1925; aunque algunos autores no teamericanos y alemanes se refirieron a este sistema - en los albores de este siglo. Sin embargo, se afirma - que el impuesto al valor agregado fué ideado por Friederick Von Siemens hacia el año de 1919, definiéndolo - de la siguiente manera: "Es una tasa sobre el volumen - de negocios, cuyo pago está fraccionado de acuerdo con el número de etapas que entran en su campo de aplica-- ción. Se causa únicamente sobre el valor añadido a la - mercancía en cada una de ellas. De acuerdo con este -- sistema no se grava mas que una vez el precio final -- del producto, aunque el entero del impuesto se hace en forma fraccionada por cada uno de los adquirentes que - pagan la diferencia entre el precio de adquisición y - el de enajenación, razón por la que es el consumidor - final quien lo soporta definitivamente, dándosele con - ello el mismo efecto que el de un impuesto único sobre la última etapa". (28)

Por lo que se refiere a su desarrollo en los países europeos, tenemos que en Francia ya existía un impuesto semejante al mencionado anteriormente, siendo esto hacia el año de 1926. En este país posteriormente fueron establecidos diversos gravámenes que se causa-- ban en una sola etapa, que generalmente era la de pro-- ductor y mayorista, la vigencia de estos impuestos fué hasta el año de 1937, año en que se estableció un im--

(28) Roalandini De Beyer, C.Elizabeth. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (TEORIA Y APLICACION EN MEXICO) - Tesis Profesional. México D.F. 1971. P. 20.

puesto general a la etapa final de la producción, sustituyendo de esta forma al antiguo impuesto por derrama sobre el volumen de los negocios, por virtud de la ley del 3 de diciembre de 1936, al que se añadió desde abril de 1939 un impuesto múltiple sobre las transacciones.

No obstante, las autoridades francesas no estaban de acuerdo totalmente con este último gravamen, considerando defectuoso el sistema, especialmente por el hecho de que al cubrir el impuesto sobre un precio que tenía a su vez incluido el gravamen ya cubierto anteriormente por los proveedores, se producía con esto el fenómeno denominado "imposición acumulativa", el cual consiste en cubrir impuesto sobre impuesto. A este sistema se le conoce como "impuesto en cascada", por esta razón los técnicos franceses realizaron una serie de estudios sobre dicho problema, logrando que a partir de 1948 se estableciera el impuesto al valor agregado.

Aunque señala Henry Laufenburger, que con anterioridad al decreto de 25 de noviembre de 1948 se puso en vigor la ley de 24 del mismo mes y año, en el que los impuestos sobre la producción gravaban el producto en el momento en que pasaba del ciclo industrial al ciclo comercial, haciéndose las ventas realizadas en el primer ciclo con suspensión de impuestos; las posteriores al gravamen estaban libres".<sup>(29)</sup> Esto es, que el producto en vías de terminación circulaba libre de impuestos hasta el último productor técnico, el único que podía sustraerse al impuesto sobre el va

(29) Laufenburger, Henry. FINANZAS COMPARADAS.  
Ed. FCE. México Buenos Aires P. 253.

lor del producto a punto de pasar al comercio. A partir de ese momento, habiendo sufrido el producto el impuesto, acaba de circular hasta el último consumidor sin sufrir nuevamente el impuesto. Así, el impuesto único no era propiamente hablando un impuesto sobre los productos, sino un impuesto sobre las ventas realizadas por el último productor.

A partir de su entrada en vigor, cada productor del ciclo industrial debía suprimir el impuesto sobre el monto de las ventas, deduciendo el ya pagado por los proveedores, de esta manera en ocasión de la última entrega hecha por el productor, las mercancías habrían sido gravadas como antes, sobre el valor total y no lo habrían sido más que una vez.

Esta reforma fundamentalmente constituye la puesta en práctica en forma parcial de una sugestión hecha por la Confederación General del Trabajo. Según esa sugestión, el impuesto único sobre los gastos hubiere estado basado de manera general, en todo el curso del ciclo industrial y comercial sobre el valor añadido por la empresa a los productos cuya transformación o distribución está asegurada por ella.

El valor añadido se define en el proyecto como "la diferencia, de una parte, entre la suma de las ventas realizadas por la empresa y la variación de las existencias (positivas o negativas), y de otra, entre la suma de todas las compras comprendido el impuesto, efectuadas por ella para la reventa en el estado de transformación o posterior, con carácter de gastos generales o de gastos de fabricación, exceptuándose las compras contabilizadas en inmovilizaciones".

(30) Ibidem.

Los autores de la ley y del decreto de 24 y-25 de noviembre de 1948 se detuvieron a medio camino, -pues el principio del valor añadido no se realiza hasta que está comprendido el último productor, es decir, desde el principio al fin del ciclo industrial, pero -sin dominar en modo alguno el ciclo comercial; a par--tir de la última fase técnica, el producto circula, --comprendido el impuesto, sin ningún reajuste ulterior.

Sin embargo, la reforma representó un progreso importante tanto en el plano fiscal como en el económico, ya que aproxima el impuesto indirecto sobre el volumen de negocios, al impuesto directo sobre la plusvalía; permitiendo recuperaciones de empresa a empresa, necesarias para el control económico y, para el conjunto de la economía suministra informaciones estadísti--cas importantes.

Como se habrá podido observar, este gravamen fué creado para ser cubierto en varias fases, permi---tiendo así la deducción de impuestos en la etapa inmediatamente anterior; sin embargo, una parte no era deduci--ble, y es la que comprendía los pagos por adquisicio--nes de bienes de activo fijo y por prestación de servicios. Esta técnica no tuvo aceptación generalizada, sino que fué hasta el año de 1967 cuando la Comunidad económica europea, adoptó los principios del IVA y dió--instrucciones a sus miembros, para que reemplazaran --los impuestos existentes sobre el volumen de los negocios por un IVA.

Pero como vimos anteriormente "Francia contaba ya con un impuesto sobre el valor añadido desde el 1<sup>o</sup>. de julio de 1954, -siendo su introducción en este -

...

país en forma un tanto accidental"<sup>(31)</sup>, ya que de un impuesto a la producción satisfecho en pagos fraccionados se pasó a un impuesto sobre el valor añadido -- bruto (en el que únicamente se aceptaban las deducciones de los bienes intermedios, deducciones físicas).

El paso al impuesto sobre el valor añadido-neto se dió con la finalidad de conceder incentivos a la inversión.

Francia reformó su impuesto sobre el valor-añadido por ley de 1º de enero de 1966, entrando en vigor el 1º de enero de 1968, esta reforma acercó el impuesto francés al sistema comunitario.

Alemania introdujo su impuesto sobre el valor añadido el 1º de enero de 1968, el impuesto había sido regulado en este país por la ley del 29 de mayo de 1967.

Holanda lo estableció por ley el 26 de junio de 1968 y lo aplicó a partir del 1º de enero de 1969; a su vez Luxemburgo lo introdujo el 1º de enero de 1970, siendo regulado por la ley del 5 de agosto de 1969.

Otros países europeos como Bélgica e Italia no se encontraban en condiciones de establecer este impuesto el 1º de enero de 1970, por esta razón el Consejo de la CEE promulgó una tercera directriz en la que se prorrogaba la entrada en vigor del impuesto en estos países hasta el 1º de enero de 1972.

(31) Martínez Martínez Dionisio. EL SISTEMA FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.



Bélgica introdujo dicho impuesto el 1º de enero de 1971, siendo su ley de fecha 3 de julio de --1969; a su vez Italia lo introdujo, después de varias reformas, el 1º de enero de 1973.

También se establecieron condiciones de --- adhesión a las comunidades de Inglaterra, Noruega, Dinamarca e Irlanda, siendo así que Inglaterra introdujo tal impuesto el 1º de julio de 1973, e Irlanda el-1º de enero de 1974.

Dinamarca ya contaba con anterioridad con un impuesto sobre el valor añadido al tiempo de fir--mar las actas de adhesión el 22 de enero de 1972.

No obstante, las legislaciones de los Esta--dos miembros difirieron considerablemente en elemen--tos del impuesto que el regimen comunitario no abarcó ó dejó a la discrecionalidad nacional, la imposición--sobre la cifra de negocios que presentara un aspecto--homogéneo en las comunidades europeas lo que supone - un doble beneficio:

1) "Permite a corto plazo, un correcto fun--cionamiento de los ajustes fiscales en frontera. En - el sistema vigente puede afirmarse que no existen distorsiones fiscales directas originadas por los impues--tos sobre la cifra de venta, no cabe duda, no obstan--te que la discrepancia en las exenciones y en el ni--vel de los tipos de gravamen puede producir distorsiones indirectas.

2) Prepara una posterior armonización de -- los elementos dejados a la autonomía de los Estados,- haciendo posible la supresión de las fronteras fisca--les en el comercio entre los Estados miembros.

La primera consecuencia señalada se interfiere en cierto sentido en el desarrollo de la segunda. - Si se asegura un grado satisfactorio de neutralidad fiscal, se resta alguna fuerza a la necesidad de lograr el segundo objetivo, es decir, la supresión de los ajustes fiscales en el comercio entre los Estados-miembros". (32)

(32) Martínez Martínez Dionisio.  
EL SISTEMA FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS  
Ed. Instituto de Investigaciones Fiscales.P.266.

### 3.- CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EUROPA

El 25 de marzo de 1957 se firmó en Roma el tratado a través del cual se instituyó de esta forma la Comunidad Económica Europea, mejor conocida como - CEE. La creación de esta comunidad tenía como finalidad básica el establecimiento de un mercado común, el establecimiento de una unión aduanera, la cual se complementaría con la supresión de obstáculos a la libre circulación de personas de servicios y de capitales.

Sin embargo, el establecimiento de la citada Comunidad Económica, tenía como problema inmediato a resolver, lograr la armonización de los sistemas -- fiscales de los países miembros, para lograr un buen funcionamiento del mercado comunitario, como un mercado único sin que se produjesen distorsiones que pudieran falsear la competencia, lo cual podría ocurrir a causa de la existencia de las legislaciones fiscales diferentes de estos países miembros, por lo que se -- consideró necesario llevar a cabo determinadas acciones en el terreno tributario.

Como consecuencia inmediata de lo anterior, " se realizó a partir de la creación de la CEE, la -- adaptación y adopción del IVA en la mayoría de las naciones europeas, con el cual se trató de desgravar, - desde el punto de vista de impuestos aduanales, a los bienes que se introdujeran de un país a otro, siempre y cuando ambos países pertenecieran al mercado común" (33)

(33) Paras Páges, Alberto; y Jiménez Delgado Miguel. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investigación Tributaria. México, 1972. P.7.

Para poder lograr este objetivo esbozado por la Comunidad Económica Europea, se debería lograr como ya se dijo anteriormente, armonizar las leyes fiscales de los países miembros, ya que de lo contrario se enfrentarían a problemas "como el de que el país que tuviera la tasa más alta de I.S.I.M., se encontraría en franca desventaja respecto a los demás países, puesto que sus productos incluirían un mayor costo por impuestos pagados y consecuentemente, el precio de venta sería superior; por lo que al no existir impuestos aduanales al producto extranjero, éste se encontraría en una situación ventajosa respecto del producto elaborado en el país. En tal situación lesionaría gravemente el mercado interno, como el mercado de exportación".<sup>(34)</sup>

Podemos considerar como otro defecto el de que con él se favorecía la industria integrada en forma vertical, es decir, aquella que elabora el producto y lo vende inmediatamente al consumidor, ya que en el precio de sus mercancías únicamente se incluiría el impuesto causado en la primera y única etapa al ser vendida; por el contrario, los artículos que hubiesen pasado por varias empresas, antes de convertirse en producto terminado y listo para ser vendido al consumidor final, ya incluiría en su precio de venta, el impuesto causado por cada una de las empresas por la que hubiese pasado y como consecuencia con ello habría operado la imposición acumulativa.

Consecuentemente en tales circunstancias, -- era necesario sustituir el impuesto vigente en cada -- país, mediante el establecimiento de un nuevo régimen fiscal que tuviera las siguientes características:

(34) Ibidem.

- a) "Favorecer a productos exportados;
- b) Nivelar, desde el punto de vista fiscal, - el precio de los artículos de importa- - ción ; y
- c) Evitar la imposición acumulativa". (35)

Teniendo como base lo anterior, vemos que en el tratado de Roma, se determinó que la comisión designada por los países miembros del mercomún, examinara - la forma en que podría armonizar en su beneficio las - legislaciones de dichos países, relativos a los impuestos sobre el monto de las transacciones comerciales, a ciertos derechos y a otros impuestos indirectos, incluyendo así mismo las medidas de compensación aplicables entre los Estados miembros.

Siendo el sistema de tributación, que tiene como base las transacciones comerciales - que Francia aplicó de hecho desde 1937 - como consecuencia del régimen del impuesto sobre la producción y posteriormente, del régimen de pagos fraccionados adoptado en 1948 el que pareció a los Estados miembros el único medio - capaz de asegurar una perfecta neutralidad en las transacciones intracomunitarias y así, eliminar las distorsiones que creaba su aplicación.

Por consiguiente al haberse logrado la armonización de los impuestos sobre el monto de las transacciones comerciales, el Consejo de la CEE, adoptó el 9 de febrero de 1967 los principios y, posteriormente, el 11 de abril del mismo año, apareció publicado el -- texto de dos acuerdos o directrices, al tenor de los - cuales los Estados miembros deberían sustituir su sistema de impuestos sobre las ya referidas transacciones

(35) Ibidem.

comerciales por un sistema común de impuestos compensatorios a la importación y de bonificaciones a la exportación, el cual sería calculado con base en tasas medias a tanto alzado.

Posteriormente, en la primera directriz del 11 de abril de 1967, se decidió suprimir el impuesto -compensador a la importación, y la desgravación a la -exportación en el comercio entre los Estados miembros, pero la fecha en que esta supresión debía de realizarse y los métodos precisos para llevarla a cabo quedaron en ese momento sin determinar, optándose por la --aplicación de un impuesto sobre el valor añadido en dichos Estados miembros y, renunciándose a la posibili--dad de una etapa intermedia en la que pudieran ser a--doptados gravámenes monofásicos.

Esto es debido a que la elección del impuesto sobre el valor añadido satisface las necesidades de la primera etapa en cuanto permite calcular, en forma más exacta los tipos de ajuste en frontera, mientras -rige el principio de imposición en destino y también -hace posible la aplicación del gravamen en origen en -la etapa posterior.

La elección del impuesto sobre el valor añadido satisfizo a un tiempo, los intereses comunitarios y los de los Estados miembros, en cuanto a que elimina en lo posible, los factores susceptibles de falsear --las condiciones de competencia tanto en el medio nacional como en el más extenso de las comunidades.

El calendario de sustitución de los impues--tos vigentes por el impuesto sobre el valor añadido, -se determinó en el artículo 1º de la primera direc----triz, en el cual se establecía que los Estados miem---

bros promulgarían en el plazo más breve que les fuere posible la ley del Impuesto sobre el Valor añadido, - pero ésta entraría en vigor hasta que lo juzgara conveniente cada Estado miembro. En todo caso, el 1º de enero de 1970 tendría que haberse establecido el impuesto en toda la comunidad. Los ajustes fiscales a tanto alzado se suprimirían en cada Estado, desde el momento en que entrara en vigor su impuesto sobre el valor añadido. Señalándose también que, los impuestos que se establecieran deberían ajustarse a la estructura y a las modalidades de aplicación de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Los principios en que se basa este impuesto son los siguientes:

a) "En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido calculado sobre la base del precio del bien o del servicio, deduciendo la suma del impuesto sobre el valor añadido que ha gravado directamente el costo de los elementos que constituyen el precio.

b) De esta manera, el impuesto grava los bienes y servicios de forma exactamente proporcional a sus precios, con independencia del número de transacciones que tengan lugar en sus procesos de producción o distribución.

c) El sistema común de impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase del comercio al por menor inclusive; sin embargo, los Estados miembros podrán, previa consulta a la Comisión, detener la aplicación del impuesto en la fase del comercio al por mayor, y aplicar al comercio al por menor ó a la fase anterior a éste un impuesto complementario.

Esta derogación de la regla general sólo se

rá posible durante la primera etapa en que persistan los ajustes en frontera.

En la segunda directriz, se fijó la estructura y las modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido para los Estados miembros de la comunidad. " En esta directriz se determinó el marco al cual se deberían de ajustar las legislaciones de dichos Estados; se trata de un marco estrecho en lo que se refiere a la estructura técnica del impuesto y flexible en materia de exenciones y tipos de gravamen; en donde se deja a los Estados miembros una autonomía casi ilimitada. Se permite también en ciertos casos, el establecimiento de regímenes especiales y la adopción de medidas excepcionales, tolerancia que se hizo necesaria para obtener la aceptación de todos los Estados miembros". (36)

Al ser establecido este modelo de impuesto por una directriz, dichos Estados quedaron obligados a ajustarse al mismo, de acuerdo con el artículo 189 del tratado, en cuanto al resultado a obtener, quedando libres en cuanto a la forma y medios de conseguirlo. Señala Martínez Dionisio, que el impuesto sobre el valor añadido regulado por esta segunda directriz, se ajusta a la siguiente estructura y modalidades. "Hecho imponible y sujeto pasivo", el cual estará constituido de la siguiente forma:

- a) Por las entregas de bienes y las presta-

(36) Revista de Investigación Fiscal N<sup>o</sup> 27  
S.H.C.P. Marzo México 1968. P. 41



ciones de servicios a título oneroso realizadas por -  
los sujetos pasivos.

b) Por las importaciones de bienes.

Debe observarse que las importaciones de ---  
bienes constituyen hecho imponible del tributo en to-  
do caso, mientras que para la entrega de bienes y la-  
prestación de servicios estén sujetas al impuesto se  
requiere que sean efectuadas a título oneroso y por -  
quien reúna las condiciones del sujeto pasivo.

Debiéndose entender por sujeto pasivo a ---  
quienes realicen de manera independiente y con carác-  
ter habitual operaciones propias de las actividades -  
de productor, de comerciante o de prestador de servi-  
cios, lo hagan o no, con finalidad lucrativa.

Se desprende de lo anteriormente señalado -  
que existen tres tipos de operaciones constitutivas -  
del hecho imponible del impuesto :

La entrega de bienes, entendiendo por tales  
las transferencias del poder de disposición de un ---  
bien corporal a título de propietario, entendiéndose-  
también como entrega de bienes:

- La transmisión, mediante indemnización, de la pro-  
piedad de un bien en virtud de expropiación realiza-  
da por autoridad pública o en nombre de ésta.
- La transmisión de un bien en virtud de un contrato-  
de comisión de compra o de comisión de venta.
- La entrega de un trabajo, producto de una ejecución  
de obra, sobre un bien mueble.

### Exenciones.

Esta directriz permite a los Estados miembros establecer las exenciones que estimen necesarias, sin más condiciones o limitaciones que la consulta -- previa a la Comisión sobre las exenciones que se proponen establecer.

Sin embargo, la armonización de estas exenciones fué una de las tareas más difíciles de llevar a cabo para la consecución de un impuesto verdaderamente uniforme, que permitiera la supresión de las -- fronteras fiscales. Esto se deberá tener en cuenta, -- ya que através de las exenciones, se trata de proteger a determinados sectores de las economías nacionales cuya fuerza política se potenciaría para evitar -- su eliminación.

### La base imponible.

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava -- los incrementos de valor de un bien en cada fase del proceso de su producción o distribución. Este incremento de valor puede ser calculado de diversas formas:

- Sumando los costos de trabajo, rentas e intereses y los beneficios empresariales, que correspondan a ca da operación gravada, lo que se conoce como procedi miento de adición de base a base.
- Restando el precio bruto del bien o servicio los -- precios de los bienes o servicios que han participa do en su elaboración, conocidos como procedimiento de sustracción de base a base.

- Restando de la cuota bruta del impuesto, debida por una operación, las cuotas que han sido repercutidas al contribuyente en razón de los bienes o servicios utilizados para la consecución del bien o servicio-objeto de la operación gravada, procedimiento de --sustracción de cuota a cuota.

#### Tipo de gravamen.

Los Estados miembros quedan en absoluta libertad para fijar la cuantía del tipo o tipos de gravámenes. La directriz que estamos comentando establece algunas normas a las que han de sujetarse los Estados miembros en el ejercicio de esta facultad:

- El tipo normal deberá ser igual para las entregas - de bienes y para las prestaciones de servicios.
- Podrán establecerse tipos superiores o inferiores - al tipo normal, si bien estos últimos deberán ser - lo suficientemente elevados para que de las cuotas, que de su aplicación resulten sean normalmente dedu- cibles las cuotas correspondientes a los bienes y - servicios que han formado parte de su elaboración y han sido gravados con los otros tipos del impuesto.
- El tipo que se aplique a la importación de un bien, debe ser igual al que se aplique a la entrega del - mismo bien en el interior del país, esta regla es - fundamentalmente para asegurar la neutralidad exter- nante del impuesto. El buen funcionamiento del prin- cipio de imposición en el país de destino exige que un bien se grave a su importación en la misma medi- da que se le hubiere gravado si se hubiere produci- do en el interior del país.

....

### Deducciones en la cuota.

La cuota bruta del impuesto se calcula aplicando el tipo de gravamen que corresponde a cada operación a la base tal como se ha definido.

La especialidad del impuesto se manifiesta - en las deducciones que se han de realizar en esa cuota bruta para determinar la deuda tributaria.

### Obligaciones Administrativas del contribuyente.

El sujeto pasivo deberá llevar una contabilidad que le permita cumplir correctamente sus obligaciones relativas al impuesto y, que pueda ser objeto de control satisfactorio por la Administración Fiscal.

Todo sujeto deberá expedir una factura en todas las entregas de bienes y prestación de servicios - gravados que realice.

Los sujetos pasivos deberán hacer declaraciones y pagos mensuales respecto a las operaciones gravadas realizadas en el mes precedente.

### Regímenes o medidas especiales o Transitorias.

La misma directriz preve la adopción de regímenes especiales en determinadas circunstancias, o - en relación con empresas o sectores que ofrezcan características especiales; como por ejemplo :

Respecto a las pequeñas empresas, cuando se-

considere que el régimen normal del impuesto tropieze con dificultades de aplicación, los Estados miembros pueden establecer, previa consulta a la Comisión, el régimen especial que mejor se adapte a sus necesidades, finalidades o posibilidades nacionales.

De lo expuesto se puede deducir que el sistema del impuesto al valor agregado establecido en Europa tiene las siguientes características:

a) Se causa sobre la venta, en la misma forma que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (I.S.--I.M.).

b) El vendedor debe trasladarlo al comprador y recabar de este último, el impuesto correspondiente, de allí que, quien soporta el impacto fiscal es el comprador.

c) Constituye un impuesto nivelador respecto a los artículos de importación, pues los iguala --fiscalmente con los elaborados en el país, ya que estos últimos soportan impuestos sobre las compras de materiales y servicios necesarios para su fabricación.

d) Exceptúa de impuestos a los bienes exportados al extranjero y devuelve o compensa al vendedor el gravámen que previamente haya cubierto.

Así se favorece el producto elaborado en el país y exportado para su venta, porque no incluye dentro de su precio impuesto alguno, y así puede competir ventajosamente con otros bienes extranjeros similares; y

e) Establece un sistema de compensación del

impuesto pagado y retenido por los proveedores al efectuar las adquisiciones contra el impuesto causado en las ventas y retenido a los clientes, enterando al fisco únicamente la diferencia o manifestando el saldo a favor.

Esta última medida tiene por objeto, evitar que el precio del artículo se eleve a causa del pago de impuestos.

De las mencionadas características se puede observar, que si el empresario deduce el impuesto que ya con anterioridad había cubierto en las compras de sus artículos, del impuesto que a su vez ha retenido a sus clientes, no tiene la necesidad imperiosa de resarcirse del pago del gravámen mediante la elevación del precio de venta, evitándose así, la imposición acumulativa originada por el efecto en cascada que tiene el "I.S.I.M.". (37)

(37) Martínez Martínez, Dionisio.  
EL SISTEMA FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Ed. Instituto de Investigación Fiscal.  
P. 258.

#### 4.- ANTECEDENTES Y EVOLUCION DEL IVA EN MEXICO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es sin duda alguna la mayor innovación fiscal en México en -- los últimos años, tiene sus principales antecedentes -- en Francia, como ya vimos anteriormente, y luego se ex-- tendió a toda la Comunidad Económica Europea (CEE) , y de ahí pasó a otros países.

El IVA, como su nombre lo indica, es el va-- lor neto que se añade o agrega en las diferentes eta-- pas del proceso productivo o distributivo de un bien.-- En México se ha adoptado el sistema de pagar este im-- puesto bajo el método de "impuesto contra impuesto"; -- esto es, la diferencia entre el impuesto cobrado a los clientes menos el impuesto que se paga a los proveedo-- res. Se trata de un impuesto que siempre pagará el con-- sumidor final de los bienes, con el fin de que no re-- percuta en los costos y gastos de las empresas, evitan-- do el efecto en cascada que se tenía con el anterior -- Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

El sistema impositivo anterior al impuesto -- al valor agregado, tiene sus orígenes aproximadamen-- te desde hace treinta años que fué cuando se estableció -- en México, (el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercan-- tiles), con el objeto de sustituir la parte relativa -- al Impuesto General del Timbre, el que ya resultaba ob-- soleta para gravar el comercio y la industria; así co-- mo, suprimir los gravámenes sobre patente o sobre gi-- ros comerciales, que en aquel entonces existían en las diversas entidades federativas del país, cuya tasa y -- tratamientos diferentes, hacia difícil para el causan-- te cumplir con sus obligaciones fiscales.

....

Esto ocurrió "en el año de 1947, con motivo de una Convención de Causantes, a la cual la Secretaría de Hacienda invitó a la Confederación de Cámaras - Nacionales de Comercio. En dicha Convención la citada Secretaría, aprovechó esa reunión para proponer la --- creación de un impuesto, que fué el de Ingresos Mercan tiles que sustituyera al del Timbre, como ya se dijo - anteriormente. En dicha convención se aprobó la trans- formación del Impuesto del Timbre, por el Impuesto so- bre Ventas, el cual era un impuesto en casacada". (38)

Más tarde, cuando se expidió la ley relativa para entrar en vigor el 1º de enero de 1948, se provo- có un gran malestar, una gra inquietud en forma simi- lar a la provocada por el Impuesto sobre el Valor Agre gado; y para contener la inconformidad, las grandes or ganizaciones empresariales convocaron a una segunda -- Convención Nacional de Causantes, en dicha convención- se pretendía lograr la unificación y simplificación de diversos impuestos con la tendencia de que cada causan te solo pagara un impuesto.

Como sabemos el citado Impuesto sobre Ingre- sos Mercantiles se causaba por los ingresos por concep to de ventas, de prestación de servicios, de comisio- nes, consignaciones, agencias de turismo, representa- ciones, corretajes y distribución. Como se puede apre- ciar el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fué, antes que nada, un impuesto general a las ventas; posterior- mente y en la medida que fueron modificando diversas - cuotas, dejó de ser un impuesto general, para conver- tirse en una serie de impuestos especiales sobre las -

(38) Flores Zavela Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PU- Blicas MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 473.



ventas.

De lo anteriormente expuesto, el maestro Paras Páges observó que "en México existía una gran inquietud de parte de las autoridades hacendarias, de -- transformar el I.S.I.M., debido al atraso que desde el punto de vista fiscal representa un impuesto en cascada; otro aspecto que influyó bastante para adoptar tal decisión fue el hecho de que se consideraba inminente la creación del mercomún Latinoamericano; por lo que se creyó necesario el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado. También se tomó en cuenta las ventajas que dicho impuesto había representado para los países europeos". (39)

Esto dió como resultado que a fines del año de 1968, las autoridades hacendarias mexicanas patentizaran su deseo en el sentido de que, en virtud de los grandes defectos que presentaba el impuesto vigente y, después de haber observado los regímenes tributarios de varios países europeos, se consideraba conveniente implantar en el país un impuesto que tuviera características semejantes a las del IVA europeo, para tales efectos se dió a conocer en noviembre de 1968, un ante proyecto de Ley de Egresos, con la finalidad de sustituir a la cuota Federal del I.S.I.M. .

Así vemos que al IVA se le clasifica como un impuesto a las ventas, porque no grava el valor total del producto en cada transacción, ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina plusvalía o valor agregado, que el-

(39) Paras Páges Alberto y, Jiménez Delgado Miguel. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investigación Tributaria. México 1972. P.17.

producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

El valor agregado es el que una empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras. Se obtiene deduciendo del total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otras empresas por adquisición de bienes y prestación de servicios, es decir, el valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas o los intereses, y las rentas de una empresa.

Este tipo de impuesto, dice el maestro Flores Zavala, tiene las siguientes ventajas:

Elimina absolutamente el efecto piramidal de la tributación y asegura cierta neutralidad económica al impuesto.

Se considera que el impuesto puede tener un fin estrictamente fiscal o puede ser un instrumento para producir determinados efectos económicos.

El valor agregado tiene mayor tendencia a la neutralidad fiscal y no fomenta la integración vertical de empresas.

Por otra parte, representa con mayor exactitud el volumen neto de las actividades mercantiles de la empresa causante, sin incluir en el mismo, ninguna actividad correspondiente a otras empresas.

Y por último, puede extenderse a pequeñas empresas cuya contabilidad es por lo común muy defec---

tuosa pero que esencialmente conservan los documentos-relativos a las compras y ventas". (40)

El Impuesto al Valor Agregado en México, es considerado como un impuesto indirecto, ya que lo paga una persona que no tiene sólo el derecho, sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor, como lo vimos al tratar la clasificación del impuesto.

También se le considera del tipo real, porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas. Por otra parte, desde el punto de vista económico-financiero, pertenece al género de impuestos a las transacciones o sea, a la circulación económica de los bienes. Es, como ya se dijo, un impuesto a las ventas. Su característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en tal forma, que en la etapa final quede gravado su valor total; por lo que en cada etapa sólo se grava el valor agregado en la misma, al valor acumulado en las etapas anteriores.

Se trata de un impuesto plurifásico no acumulativo, es plurifásico, porque el gravámen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico, y no es acumulativo, porque sólo alcanza la parte del valor de

(40) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. -- México 1983. P. 469.

los bienes que se incorporan en cada etapa.

### Implantación en México.

De acuerdo con la ley publicada el 29 de diciembre de 1978 , a partir del 1º de enero de 1980 entró en vigor el IVA, teniendo los contribuyentes la oportunidad de analizarlo durante todo el año de 1979 , con el fin de estudiar las diferentes aplicaciones del mismo, lo que provocó reformas fiscales posteriores. Durante 1980, primer año de su implantación, se tuvieron diversos problemas en su aplicación, derivados de algunas imprecisiones de la Ley, lo que propició la emisión de diversos criterios aclaratorios, principalmente en cuanto a situaciones no previstas en ella, como la siguiente:

"Casos de contribuyentes con bases especiales de tributación, como las constructoras, transportadoras, editores, impresores, periódicos y revistas, y contribuyentes menores. En general, se causó cierta inseguridad en los contribuyentes debido a que, en su mayoría, estos criterios no fueron publicados en el Diario Oficial sin embargo, también tuvo la ventaja de anticiparse a las reformas fiscales que se emitieron al finalizar 1980. Un aspecto que provocó gran inquietud, fué la falta de precisión sobre lo que causa el IVA y lo que está exento". (41)

Respecto a este impuesto se dice que es un impuesto injusto por tratarse de un impuesto indirecto, ya que el consumidor lo paga independientemente de su -

(41) Domínguez Orozco Jaime. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Grupo Editorial Expansión. México, 1981. P. 2.

capacidad económica; no así en el caso de los impues  
tos directos como el impuesto sobre la renta, en que-  
se toma en cuenta el ingreso de los contribuyentes; -  
sin embargo, por el contrario se dice que sí es justo  
porque a iguales precios iguales impuestos, y además-  
nivela fiscalmente los productos adquiridos en el ---  
país con los importados y permite fomentar las expor-  
taciones ya que están exentas del impuesto.

## CAPITULO II

### DERECHO COMPARADO

#### 1.- LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN FRANCIA

Existen antecedentes desde la primera mitad del presente siglo, de un sistema semejante al IVA, para ser más exactos sus orígenes los encontramos plenamente identificados en Europa, a partir de 1925, como ya se vió en el primer capítulo.

"En este lapso existían en los países europeos gravámenes muy similares al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el cual también estuvo vigente en nuestro país". (42)

El desarrollo de los impuestos a las ventas - hasta llegar al Valor Agregado ha sido diferente en cada país, dependiendo de las condiciones económicas y de su estructura tributaria. Obedeciendo el cambio del sistema tributario en cada uno de ellos, como consecuencia de los defectos de los impuestos plurifásicos acumulativos.

"Francia es el primer país de la Comunidad Económica Europea, que incorpora a su Sistema Fiscal -- dicho impuesto, aunque la idea original nace en Alemania en virtud de la propuesta de Von Siemens". (43)

Por lo que respecta al sistema de pagos frac-

(42) Andrade Godínez María de la Paz. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLITICA-TRIBUTARIA EN MEXICO. Tesis Profesional. 1979. P.25.

(43) Beyer de Roalendini C. Elizabeth. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (TEORIA Y APLICACION EN MEXICO). Tesis Profesional. 1971. P. 19.

cionados que es una de las características del IVA, es el medio a través del cual se pretendía lograr que los productores pudieran deducir de sus obligaciones fiscales el impuesto que sus proveedores habían pagado por los bienes que los productores iban a incluir físicamente en el proceso productivo, evitando de esta forma la imposición acumulativa que era una de las características del anterior impuesto; así tenemos, que el impuesto sobre pagos fraccionados fue el precursor de la Tasa al Valor Añadido, como se le denomina en Francia. Esta tasa grava el valor de la producción, el comercio al mayoreo, las importaciones, ciertas compras y las operaciones realizadas por los contratistas de trabajos inmobiliarios.

#### 1.1 DEFINICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En sus orígenes en Francia, el Impuesto al Valor Agregado era definido de la siguiente manera: "La diferencia de una parte, entre la suma de las ventas realizadas por la empresa y la variación de las existencias; y de otra, entre la suma de todas las compras, comprendido el impuesto, efectuadas por ella para la reventa en el estado de transformación o posterior con carácter de gastos generales, o de gastos de fabricación, exceptuándose las compras contabilizadas en inmovilizaciones". (44)

Posteriormente y dada la evolución constante del IVA o mejor dicho al adoptarse por varios países, se hizo una mejor adaptación de este sistema tri-

(44) Laufenburger Henry. FINANZAS COMPARADAS.  
Ed. F.C.E., México, Buenos Aires. P. 254.

butario y se le definió de la siguiente forma: "el IVA es un impuesto general sobre los productos y servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de los circuitos de producción y distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en las fronteras y el sistema de pagos fraccionados". (45)

## 1.2 FORMAS DE APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Al ser introducido el sistema conocido como Deducciones Financieras en Francia, "se efectuaron varias reformas en este gravamen, una de las cuales permitía la deducción de los impuestos pagados sobre la adquisición de activos fijos y la recepción de servicios; el impuesto, sin embargo, continuaba aplicándose únicamente hasta la etapa del mayorista". (46)

Con el sistema de pagos fraccionados, los productores pudieron deducir de sus obligaciones fiscales, el impuesto que sus proveedores habían pagado por los bienes que los productores iban a incluir directamente en el proceso productivo. Así tenemos, que el impuesto sobre pagos fraccionados fué el precursor de la Tasa al Valor Agregado (así es como se denomina al IVA en Francia), el cual grava el valor de la producción, el comercio al mayoreo, las importaciones, ciertas com

(45) Egret, Georges. EL IVA (Impuesto sobre el Valor - Añadido) Ed. Oikus-Tau, S.A. 1<sup>a</sup> Edición, 1977 P. 39

(46) Andrade Godínez María de la Paz. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLITICA TRIBUTARIA EN MEXICO. Tesis Profesional. 1979 P. 30.



pras y las operaciones realizadas por los contratistas de trabajos inmobiliarios, como ya se dijo anteriormente.

Poco después se extendió el campo de aplicación de la tasa al Valor Agregado, "a los servicios y a los detallistas absorbiendo la Tasa sobre prestación de servicios a la tasa local, a las tasas únicas y a las tasas particulares; las cuales se encontraban vigentes conjuntamente con la Tasa al Valor Agregado" (47)

Durante la evolución de la Tasa al Valor Agregado, se eximió del gravamen a las inversiones y a otros gastos fijos generales, ampliando así el derecho a deducir impuestos pagados.

Es así, que de acuerdo a esta reforma, las empresas quedaron autorizadas a deducir de sus propias obligaciones fiscales el impuesto cubierto por sus proveedores, ya no sólo con respecto a las compras de materias primas y demás insumos, sino respecto a las compras de bienes considerados como gastos fijos generales.

Para poder realizar las deducciones tienen la obligación de determinar el monto de los impuestos generados por cada una de las empresas, debiendo precisar cual es el tratamiento que se le dá a la inversión que afecta a las mismas empresas para obtener de esta forma el valor agregado de toda la economía.

"Dependiendo del tratamiento que se le da a

(47) Ibidem.

la inversión, el impuesto puede ser clasificado como tipo consumo, es decir, Consumption Type o también tipo ingreso, o sea, Income Type".<sup>(48)</sup>

a) Forma de aplicación Consumption Type.

La forma de aplicación de Consumption Type o tipo consumo, también conocido como de crédito del impuesto, es utilizada para obtener o determinar el valor agregado y se efectúa de la siguiente forma:

Para determinar el Valor Agregado, se puede hacer deduciendo del valor de sus ventas el valor de los bienes o servicios que se adquieren para la producción. Estos procedimientos sirven para determinar la base imponible de los bienes o servicios, y se les conoce como métodos de adición y de sustracción.

"El método de sustracción, es el que se aplica a la forma de Consumption Type o como ya se dijo tipo consumo, el cual puede ser sobre base real o efectiva, es decir, cuando las mercancías o servicios se deducen son los que físicamente son incorporados a la producción de los bienes que son elaborados en un determinado período, o sobre base financiera; en este caso es cuando los bienes o servicios no son incorporados a dicha producción, es decir, que no concurren en ella, esto es, que cuando son deducidas las mercancías o servicios que se adquieren en el mismo período al que corresponden las ventas, con la independencia del período en el que efectivamente se usen".<sup>(49)</sup>

- (48) Beyer de Roalandini, C. Elizabeth. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (TEORIA Y APLICACION EN MEXICO) Tesis Profesional, 1971. P.32.  
 (49) Rodríguez M. Alfonso. EL IVA PARA MEXICO. Editado por la S.H.C.P. México, 1979. P.28.

Una vez que se ha precisado la base, por el método de sustracción, "el impuesto puede determinarse aplicando la Tasa al resultado de la sustracción, o sea, ventas menos compras, método que se conoce como base contra base, o por el de impuesto contra impuesto. Una segunda forma resulta de aplicar la Tasa correspondiente al valor total de las ventas y deducir al resultado, el impuesto que haya sido trasladado en las compras".<sup>(50)</sup>

b) Forma de aplicación Income Type.

La forma de aplicación de Income Type, o tipo de ingreso, "consiste en la adición de valor que reciben los bienes por la actividad de esa unidad económica, lo cual es igual a la suma de las erogaciones efectuadas como consecuencia de la utilización de los factores que intervienen en la producción, es decir, tierra (renta), trabajo (sueldos y salarios), capital (intereses), y organización o empresario (utilidades)".<sup>(51)</sup>

De esta manera la suma del Valor Agregado generado por cada una de las empresas, forma el valor agregado de toda la economía. De estas dos formas de aplicación del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento seguido por Francia para determinar el monto del impuesto a pagar es el de crédito del impuesto, es decir, el de Consumption Type o tipo consumo.

Esto significa que los negocios dentro del sistema deben anotar en sus remisiones, facturas, etc.

(50) Ibidem.

(51) Ibidem al ant. P.29.

el motivo de sus ventas y el impuesto que deba pagar por las mismas, los impuestos que haya pagado anteriormente con motivo de las compras a sus proveedores.

En el sistema impositivo Francés, las deducciones por impuestos pagados pueden realizarse hasta el período siguiente en el que fueron hechas las compras, es decir, con un mes de retraso; salvo que en relación a las compras de inmuebles esta disposición sea reformada concediendo el derecho a deducirlas de las operaciones efectuadas en el mismo período.

De lo señalado anteriormente podemos deducir, que "la Tasa al Valor Agregado es un impuesto al consumo, el cual es incorporado al precio de venta -- del producto o del servicio, por lo que no es un impuesto que grave al comerciante o al industrial, sino al consumidor que es quien lo soporta realmente. El comerciante o el industrial únicamente actúa como intermediario, pues está obligado a retenerlo y enterarlo al fisco".<sup>(52)</sup>

### 1.3 ESTRUCTURA DE LA LEY QUE LO ESTABLECE.

De la estructura de la ley que regula la aplicación del impuesto al valor agregado en Francia, señalaremos los puntos que consideramos son los más importantes para nuestro estudio; así como, hacemos la aclaración que los datos obtenidos para este punto fueron las aprobadas por el Consejo de la Comunidad Económica Europea, para ser aplicados por los países-

(52) Andrade Godínez María de la Paz.  
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MEXICO.  
Tesis Profesional, 1979. P.34.

miembros a partir del año de 1979.

Hecha la aclaración anterior, procederemos a estudiar la Ley del IVA en Francia; así vemos que el - campo de aplicación del IVA en este país, ha sido considerado desde un triple punto de vista tradicionalmente:

A)

- I. "Los negocios imponible (ratione materiae);
- II. Las personas imponible (ratione personae) y
- III. La territorialidad del IVA (ratione loci)".

(53)

#### I. Los negocios imponible.

Dentro de la categoría de los negocios imponible debemos distinguir entre las operaciones que -- son gravadas en Francia:

a) Las que lo son por su misma naturaleza.--

Al aplicar la 6a. directriz, que es el documento a través del cual se acordó hacer modificaciones al IVA por la CEE, a los negocios imponible por su propia naturaleza, le significó una serie de cambios inmediatos y a-plazo, que tuvieron como consecuencia una extensión -- del campo de aplicación del impuesto.

De las modificaciones que afectaron el ren-- glón de los negocios imponible, son esencialmente dos:

Primera.- La noción de actos de comercio no es ya una- condición de aplicación del IVA. Toda activiu

(53) Egret, Georges. EL IVA (Impuesto sobre el Valor- Añadido). Ediciones Oikus-Tau., S.A. Edición 1977. P.49.

dad económica y comercial, agrícola, libe---  
 ral, o inclusive civil, habitual u ocasio---  
 nal, cualesquiera que sean los objetivos o--  
 los resultados, entrañan la aplicación del--  
 IVA.

Segunda.- También se substituyó la noción de venta de--  
 transferencia de la propiedad por la no----  
 ción de entrega, es decir, la transmisión --  
 del poder de disponer de un bien corporal --  
 en calidad de propietario. Todas las otras--  
 operaciones fuera de las entregas de bienes--  
 son consideradas como prestaciones de servi-  
 cios.

b) Las que lo son por dictado de la Ley.-Por  
 lo que respecta a las operaciones imponibles por dicta  
 do de la Ley, las categorías más importantes son las -  
 entregas a uno mismo y las importaciones. Este renglón  
 no fue modificado prácticamente en su contenido.

La idea de entregas a uno mismo es una no---  
 ción propia del IVA, la cual tiene por objeto reesta--  
 blecer una igualdad de tributación entre los que se a-  
 provisionan de fuentes ajenas y quienes fabrican para--  
 si mismos los productos, o realizan ellos mismos los -  
 servicios que necesitan; dentro de este aspecto de en-  
 tregas a uno mismo, conviene distinguir dos clases:

Primera.- consiste en la entrega a uno mismo pero a --  
 través de un miembro de la empresa que utili-  
 za para sus necesidades privadas un bien que  
 es el objeto de su comercio. Sin embargo, se  
 admite que este tipo de entrega no debe de -  
 ser aplicado para las necesidades privadas -  
 normales del jefe de empresa.

Segunda.- consiste en la entrega que se hace a uno mismo de un servicio realizado, o de un bien -- creado en el interior de una empresa, y utilizado para las necesidades de su explotación. Aunque si bien la imposición de las entregas a uno mismo de este segundo tipo no cuenta para las materias primas y productos-semiacabados, se limita únicamente a casos excepcionales en los cuales la ausencia de imposición entrañaría una desigualdad importante en las condiciones de la competencia.

Estas son las causas por las que los contribuyentes integrados en el IVA realizan entregas a si mismos.

c) Los negocios imponibles por opción:

El impuesto sobre el valor añadido es sin duda el único impuesto que ciertos contribuyentes solicitan pagar voluntariamente.

Este hecho se debe a un doble motivo: obtener la recuperación de los impuestos acarreados "aguas arriba", es decir, los impuestos que anticipan al fisco y que posteriormente les trasladarán a los consumidores y sobre todo no romper la cadena de deducciones cuando se tienen clientes sometidos a impuesto.

Esta opción se vió reducida al abarcar el -- campo de aplicación del IVA a actividades tales, como las agrícolas y liberales, por lo que estas acciones ya no tienen razón de ser. Pero al aumentar las exoneraciones principalmente en este último apartado, aún ciertas operaciones exoneradas pueden dar lugar a opción (arriendos civiles de locales comerciales o indus

triales, enseñanza, actividades de abogados y notarios entre otras).

## II. Las personas imponibles.

Los sujetos sometidos al IVA son quienes, -- aún en forma ocasional, incluso sin la obtención de un beneficio, efectúan una operación imponible.

En otras palabras, se debe tener en cuenta - el hecho de que nos encontramos en presencia de un impuesto al consumo, por lo que no es la cualidad de la persona lo determinante, sino el acto en sí mismo; así a toda persona física o moral se le puede exigir el pago del IVA si se encuentra dentro de los supuestos señalados.

Es conveniente destacar que hay atenuantes o exoneraciones intuitu personae, que constituyen otras tantas excepciones a este principio (por ejemplo: artesanos, organismos sin fin lucrativo).

## III. La territorialidad del IVA.

Para que un negocio sea objeto de la aplicación del impuesto, debe efectuarse en Francia; a esto se le denomina el problema de la territorialidad del impuesto, porque es difícil dar una definición de lo que se comprende como territorio francés, ya que difiere según se trate de aplicar el impuesto a las ventas - la prestación de servicios y a las operaciones que caen en dicho impuesto si son realizadas por empresas extranjeras.

Respecto a la aplicación del IVA, se debe --



comprender como "territorio francés "la Francia continental incluyendo a las embajadas extranjeras en el país, las zonas francas del país de Gex y de Saboya, Córcega y las aguas territoriales, lo mismo que el principado de Mónaco en donde se ha introducido el IVA francés. En oposición a lo anterior, por razones de comodidad administrativa, los departamentos de ultramar, donde el IVA tiene tasas diferentes, son considerados como territorios de exportación". (54)

Por lo que se refiere a las ventas, para que sean imponibles en Francia es necesario que cuando el bien, si no es expedido o transportado, se encuentre en Francia en el momento de la entrega, o bien que, si es expedido, transportado se encuentre en Francia en el momento de su partida al punto de destino del adquirente.

En otras palabras, salvo casos de exoneración en materia de exportaciones, ya no es la transferencia jurídica lo que determina el lugar de imposición, sino su situación material en el momento de partida.

Por otra parte, en cuanto a la territorialidad de prestación de servicios, se considera que el lugar de una prestación de servicios, como situada en el punto donde el prestatario ha establecido la sede de su actividad económica o un establecimiento definitivo; si bien esta regla aparentemente simple está inmediatamente provista de una multitud de excepciones: así para las prestaciones referentes a un in-

(54) Egret Georges. EL IVA (Impuesto Sobre el VALOR AÑADIDO). Ediciones Dikus-Tau., S.A.  
1a. Edición, 1977. P. 57.

mueble, es el lugar donde está situado, para los transportes, las actividades culturales y artísticas, peritajes de bienes muebles el lugar de ejecución del servicio.

Por lo que hace a las empresas extranjeras - que efectúan operaciones tributarias en Francia, soportan la misma imposición que las empresas francesas que se dedican a operaciones idénticas, lo que se ajusta - al principio de neutralidad del IVA.

Las empresas que carecen de establecimientos en Francia han de nombrar cerca de la Administración - un representante domiciliado en Francia.

#### B) La base imponible.

La base imponible comprende, en principio, - todo lo que el vendedor o el prestatario cobra o recibe. Por el contrario, los descuentos, bonificaciones o rebajas, son deducidos de la base imponible.

Aunque en cierto número de casos previstos - por la ley, la base imponible del IVA no es el precio de venta, sino un valor concertado que fija la Administración y, en otros casos sólo el valor añadido es tributable.

#### C) Las Tasas.

Existe una gran inquietud por gran parte del público y de numerosos hombres de la política, en cuanto a que la determinación de las tasas del IVA debe -- ser orientada en forma imperativa hacia un fin equitativo; de acuerdo con este criterio deberían desgravar-

se los productos de primera necesidad, sobrecargar los productos de lujo y adoptar entre estos dos extremos - unas tasas numerosas y matizadas.

A partir del 1º de enero de 1977, el IVA --- francés tiene sólo tres tasas:

- Tasa Normal de 17.6%. - Esta tasa se aplica a todas - las ventas y prestaciones que no son tributables con una tasa reducida o alta, o que no son exoneradas.
- Tasa Reducida de 7%. - Un cierto número de productos y servicios de consumo corriente se benefi-- cian de esta tasa.
- Tasa Alta del 33.33%. - Esta tasa afecta a las cate-- gorías de productos considerados como de lu-- jo.

#### D) Deduciones.

Para llevar a cabo la igualdad de tributa--- ción con la competencia, cualesquiera que sean los medios empleados y la longitud de los circuitos, la lógi-- ca exigiría que la totalidad de los IVA que pesan so-- bre los bienes o servicios necesarios a los deseos de la producción o de la comercialización de un producto-- gravado, fueran deducibles.

#### E) Facturación.

La factura debe comprender: la designación - de la mercancía, el precio unitario sin IVA, el precio global sin IVA, la tasa legal y el monto total del IVA facturado. Además llevar el nombre y la dirección del-

cliente.

F) Pago.

El impuesto correspondiente a la cifra de negocios declarada debe ser en principio cubierta en el momento de la presentación de la declaración.

Bajo determinadas condiciones, los deudores pueden obtener un crédito del pago, firmando letras de nominadas "obligaciones garantizadas". Este crédito -- tiene como finalidad aliviar la tesorería de aquellos -- cuyas operaciones tienen como hecho generador la entrega, y que no son liquidadas por sus clientes hasta bastante más tarde.

1.4 CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.:

- a) Es un impuesto de los llamados a las ventas.- Puesto la Tasa al Valor Agregado, grava la producción, el comercio al mayoreo, las importaciones y las operaciones realizadas en trabajos inmobiliarios.
- b) Es indirecto.- Al ser un impuesto sobre los productos y servicios y al no gravar a las empresas, las cuales son simplemente un cobrador por cuenta del Estado, pues deben facturar los precios sin impuestos y se encuentran obligadas a repercutir íntegramente el impuesto en los precios.
- c) El IVA es un impuesto general.- Sobre los productos y servicios consumidos en el país.
- d) Es un impuesto plurifásico.- Grava todas las etapas y como ya vimos, afecta la producción y distribu---

ción de bienes y la prestación de bienes y servicios.

- e) No acumulativo.- El sistema de las deducciones conduce a hacer pagar a cada uno de los recaudadores - la totalidad del impuesto, el cual a su vez le es reembolsado por el cliente al que se le factura.
- f) Es neutral.- Al ser un impuesto sobre el consumo deja actual la competencia llevando a cabo la igualdad de cargas que pesan sobre los productos. Esto es, hace que dos productos vendidos al por menor a un mismo precio soporten el mismo impuesto, dicho - de otro modo, a igual precio igual impuesto.
- g) Permite cuantificar en forma exacta el monto del impu<sup>u</sup>esto incorporado a los bienes y servicios.- En -- cualquier etapa que se desee, facilitando así mismo el desgravamiento a las exportaciones.
- h) Desalienta y dificulta la evasión.- Por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en las diversas etapas de la -- producción o comercialización, ya que se debe ano--tar en sus remisiones, facturas, etc., el motivo de sus ventas, el impuesto que deba pagar por las mis--mas y los impuestos que haya pagado antes en las -- compras a sus proveedores.
- i) Su administración es más sencilla que la del ante--rior impuesto.

## 2. LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA REPUBLICA FEDERAL ALEMANA.

"A partir de enero de 1968, la República Federal Alemana puso en vigor un nuevo gravamen llamado oficialmente "Ley del IVA", siendo la razón más importante de su implantación, el hecho de que el Mercomún-Europeo lo había recomendado a todos sus países miembros, en atención al éxito que había tenido en Francia mejorando con mucho, los otros impuestos a las ventas". (55)

El IVA en Alemania sustituyó al Impuesto General de Compra-Venta que tenía implantado desde 1918. "El antiguo gravamen se aplicaba en todas las etapas de producción y distribución incluyendo el comercio al menudeo, de la mayoría de los bienes y servicios, no solo de consumo, sino también de inversión". (56).

Aunque el nuevo sistema también grava todas las etapas de producción y distribución, evita el efecto acumulativo al permitir a los causantes deducir de su impuesto a pagar, los impuestos que han sido cubiertos ya con anterioridad en la compra de sus productos-intermedios y bienes de capital; para este fin deberán pedir a sus proveedores que muestren en las notas, facturas, etc., el impuesto como un renglón separado, pero esta obligación de los proveedores se elimina cuando la transacción se realiza con particulares, en este caso la nota incluirá en un sólo concepto el monto de-

(55) Paras Páges, Alberto y, Jiménez Delgado Miguel IMPU  
UESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investiga  
ciones Tributarias. México 1972. P. 25.

(56) Andrade Godínez, María de la Paz. EL IMPUESTO AL-  
VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLITICA  
TRIBUTARIA EN MEXICO. Tesis Profesional. México -  
1979. P. 44.

la mercancía vendida, así como el impuesto cargado.

Las actividades gravables de acuerdo con la ley alemana son las siguientes: Todas las transacciones que tengan por objeto una remuneración; el uso privado de bienes y servicios; la importación de mercancías, y el uso de activos fijos.

## 2.1 DEFINICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

"Es un sistema de tributación aplicable a -- los bienes y a los servicios, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de -- los bienes y servicios, cualquiera que sea el número -- de las transacciones que se hayan realizado en el proceso de producción y de distribución anterior a la etapa de tributación". (57)

## 2.2 FORMAS DE APLICACION DEL IVA.

- a) Consumption Type.
- b) Income Type.

Estas formas son utilizadas para obtener, mediante su aplicación, el precio final de la mercancía en un primer momento y posteriormente el Valor Agregado hasta la última etapa.

El primero de estos métodos se aplica de la siguiente manera:

- a) Método de aplicación de Consumption Type o tipo de consumo.

(57) Revista de Investigación Fiscal Nº 27 S.H.C.P. Marzo. México, 1968. P.47.

El IVA es un impuesto que recae sobre el consumo, en virtud de que es considerado como una carga transitoria hasta la última etapa por la que hubiesen pasado los bienes, viéndose así el impuesto como tal hasta el momento en que es cubierto por el consumidor final, el cual generalmente lo es, el comprador privado.

Es hasta este momento que se conoce en forma exacta cual es el valor de la mercancía en un primer momento y posteriormente se obtiene el monto del Valor Agregado en la última etapa. Para obtener este resultado se debe de realizar una operación de resta del valor de ventas menos el de compra, este sistema se conoce como el método de sustracción, el cual consiste en que de la cantidad o cuota que se obtiene al aplicar la tasa a las ventas totales que se realizaron, es permitido acreditar el impuesto soportado previamente por el productor, debiendo aparecer este detallado en las facturas de la materia prima o de los bienes por él adquiridos, ya que son considerados como parte del Valor agregado que ya fué pagado previamente por el vendedor de dicha mercancía, o bien por sus proveedores, obteniéndose como consecuencia el resultado.

b) Método de aplicación de Income Type o Tipo Ingreso.

Esta forma de aplicación del IVA es la que grava el ingreso, esto ocurre cuando no es permitido deducir la depreciación de los bienes.

Para determinar la base imponible se debe aplicar el método de adición, el cual consiste en sumar el precio de una mercancía que es adquirida por un determinado fabricante, los distintos elementos en que -



esta se descompone, tales como salarios, intereses, dividendos, las utilidades, etc., obteniéndose como resultado de la aplicación de esta suma, el precio final de la mercancía.

La forma de aplicación seguida por Alemania - es la denominada Consumption Type, debido a que el IVA - es un impuesto que se aplica en todas las etapas de producción y distribución; y para evitar que se produzca - un efecto acumulativo, se les permite a los causantes - deducir de su impuesto a pagar, los impuestos que han - sido cubiertos en las compras de productos intermedios - y de bienes de capital.

De lo señalado vemos que existe una diferencia entre el gravamen francés y el alemán y "es que en este último, la base del impuesto es el total de la remuneración acordada, para poder hacer uso del valor agregado es necesario obtener autorización para deducir los impuestos previos, en tanto que en Francia la base del impuesto es el IVA a la mercancía y sobre la que es liquidado el tributo". (58)

### 2.3 ESTRUCTURA DE LA LEY QUE LO ESTABLECE.

A continuación vamos a exponer una breve descripción de las partes más importantes de la ley del -- IVA alemán, es decir, su estructura con la aclaración - de que fué tomada de la ley vigente en 1968, hecha la - aclaración, procederemos a señalar los puntos importantes:

(58) Revista de Investigación Fiscal Nº 36. S.H.C.P. -- diciembre, México, 1968. P. 24.

#### A) Actividades gravables:

La ley del IVA es un impuesto que grava las ventas, las cuales se dividen en tres grupos de operaciones:

- 1.- Transacciones realizadas por un empresario en territorio alemán por una remuneración en el desarrollo de su negocio;
- 2.- El uso privado; y
- 3.- La importación de mercancías.

#### B) Territorio de aplicación de la ley:

Están sujetas a este gravamen solamente las actividades que se realizan en territorio alemán, incluyendo las que se efectúen en las exclusiones territoriales para efectos aduanales, en las zonas libres de impuestos aduanales y en los puertos libres.

#### C) Exenciones al impuesto:

Esta ley también permite que exista un cierto número de actividades exentas del gravamen, pero señala que los empresarios que intervengan en actividades que se encuentren exentas de contribución no tengan derecho a deducir el impuesto previo respecto a transacciones que ha desarrollado anteriormente, a través de actividades libres de impuestos.

Sin embargo, el empresario puede renunciar a las exenciones y sujetarlas al impuesto, esto lo hacen con la finalidad de obtener el privilegio de una deducción de impuestos previos, con el objeto de reducir sus costos y estar en posibilidad de ofrecer su mercancía más barata.

D) Base para el computo:

En términos generales, el impuesto se basa en la remuneración acordada. Sin embargo, respecto a la importación, la base fiscal es el valor aduanal, siempre que los artículos de que se trate no correspondan al libre flujo de bienes de un Estado miembro del Mercado Común Europeo, los cuales no están sujetos al impuesto "ad-valorem".

E) Tasa del Impuesto:

La tasa general es del 10% a partir del 10 de enero al 30 de junio de 1968, y del 11% en adelante. Pero también existe una tasa reducida del 5% la cual será incrementada al 5.5% a partir del 10 de julio del mismo año. Esta se aplica, entre otros, a artículos alimenticios y otras mercancías; así como, a los servicios prestados por profesionistas libres y a cierto número de actividades culturales. Los causante menores cuyos ingresos en el ejercicio anterior no excedieron de 60,000 marcos están sujetos solo a un impuesto del 4%, a menos que opten por las tasas normales del 10 y del 11%, respectivamente.

F) Facturas:

Esta nueva ley establece los detalles que las facturas deben contener. En particular, bajo la nueva ley, en las facturas debe aparecer el impuesto, si el comprador lo solicita. La disposición no se aplica a causantes menores.

G) La deducción de los impuestos previos:

En este aspecto radica la importancia de la-

nueva ley, pues el empresario establecido en territorio alemán, dentro de zonas libres de impuesto, o que tienen un establecimiento permanente ahí, y el empresario extranjero que lleva a cabo transacciones o servicios en el territorio nacional o en la zona libre, tiene derecho a deducir de su propiedad fiscal el impuesto al valor añadido, o el impuesto de importación que otro empresario le ha trasladado en una factura, o que ha tenido que pagar por la importación.

#### H) Inventarios:

Se estableció una disposición especial para la deducción de impuestos previos sobre artículos en almacén; en este caso la deducción alcanza porcentajes entre el 1% y el 4% de la base impositiva, pudiendo optarse por un gravamen con tasas iguales.

#### I) Contratos a largo plazo:

Con motivo de esta nueva Ley, el cumplimiento de contratos celebrados a partir del 1º de enero de 1967 ha sufrido un aumento o disminución importante en el precio, la parte que resulte perjudicada puede pedir que la otra parte comparta su desventaja. En el caso de que el contrato esté sujeto a la Ley extranjera puede solicitar la deducción de impuestos.

#### J) Práctica Empresarial:

El tratamiento a los impuestos previos en el caso de los activos fijos significaría un probable obstáculo económico al Gobierno, como es el caso de una posible abstención a la inversión, si se decidía a efectuar inmediatamente la deducción de impuestos, por lo que se optó por un procedimiento diferente que lle-

va a las deducciones de los impuestos previos por etapas, durante cinco años.

K) Registros:

La nueva Ley establece otras obligaciones -- respecto a los registros contables, la violación de -- los cuales entraña importantes desventajas fiscales pa -- ra el empresario.

L) Entrada en vigor:

El Impuesto al Valor Agregado entrará en vi -- gor el 1º de enero de 1968, se aplicará a todas las ac -- tividades que se celebren con posterioridad al 31 de -- diciembre de 1967.

M) Ayuda a Berlín:

Se ha planeado adaptar a la nueva ley sobre -- el valor agregado las ventajas fiscales que conforme a -- la Ley de ayuda a Berlín; establecía la anterior ley -- del impuesto a las ventas.

2.4 CARACTERISTICAS DE LA LEY QUE LA ESTABLECE.

a). Es un impuesto que se causa sobre las ventas, en -- virtud de que grava la totalidad de las enajenacio -- nes, arrendamientos e importaciones de bienes.

b) Es indirecto, ya que el vendedor debe trasladarlo -- al comprador y recabar de este último el impuesto -- correspondiente, de ahí que quien soporta el impuesto -- fiscal es el comprador.

....

- c) Es de carácter general porque grava todos los bienes o servicios, a excepción de los que se encuentran incluidos en alguna exención.
- d) Es un sistema que grava todas las etapas de producción y distribución, es decir, es de etapas múltiples o plurifásico.
- e) Es un impuesto que evita el efecto acumulativo, al permitir a los causantes deducir de su impuesto a pagar, los impuestos que han cubierto ya en sus compras de productos intermedios y bienes de capital.
- f) Constituye un impuesto nivelador, respecto a los artículos de importación, pues los iguala fiscalmente con los elaborados en el país, ya que estos últimos soportan impuestos sobre las compras de materiales y servicios necesarios para su fabricación.
- g) Exceptúa de impuesto a los bienes exportados al extranjero y devuelve o compensa al vendedor, el gravamen que previamente haya cubierto, favoreciendo de esta forma al producto elaborado en el país y exportado para su venta, porque no incluye dentro de su precio impuesto alguno, y así puede competir ventajosamente con otros bienes extranjeros similares, proporcionando un elemento exacto de medición para poder determinar el impuesto causado.
- h) Al permitir a los contribuyentes la deducción del impuesto que le hubieren trasladado, origina los pagos fraccionados, siendo de gran utilidad pues crea intereses contrapuestos, reduciéndose de esta forma las tentativas de evasión y alimenta más fácilmente el ingreso público.

.....

De lo señalado anteriormente se desprenden otras dos características como son la de desalentar y dificultar la evasión, y la de representar un impuesto relativamente fácil de administrar.

### 3. LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

Algunos aspectos que determinaron la implantación del Impuesto al Valor Agregado en México, entre otros, son: el perfeccionamiento del sistema tributario-indirecto, estimándose que el IVA era el sistema impositivo idóneo, para sustituir a todos o a la mayor parte de los impuestos en cascada existentes, aunado a que el IVA, como forma de gravar el gasto, es del género de -- los impuestos indirectos y de la especie del impuesto -- sobre el volumen de ventas, que alcanza una aceptación-- en los sistemas fiscales, debido a las virtudes que --- caracterizan a las diferentes modalidades de la imposición sobre el volumen de ventas.

#### 3.1 DEFINICION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El IVA como su nombre lo indica, "es el valor neto que se añade o agrega en las diferentes etapas del proceso productivo o distributivo de un bien".<sup>(59)</sup>

También se le dá al Impuesto al Valor Agregado, un concepto económico: "es igual al valor (precio), de todos los bienes producidos en un país, en un período dado y se integra por los aumentos de valor que se - generan en cada una de las etapas de producción o comerci

(59) Domínguez Orozco Jaime. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Editorial, Grupo Editorial Expansión. México, 1981. P. 1.

cialización hasta llegar al consumidor final, de ahí -- que la aplicación de un impuesto sobre el valor agregado, no produzca efectos acumulativos, dando por resultado una carga igual en función del precio de los artículos, independientemente del número de etapas en que se gaste su valor".<sup>(60)</sup>

### 3.2 FORMAS DE APLICACION DEL IVA.

a) Consumption Type.

b) Income Type.

Las formas de aplicación del IVA, son utilizadas para determinar en forma exacta el monto del valor agregado y las compensaciones que se pueden obtener; -- las cuales pueden ser explicadas por dos criterios distintos:

Primero.- Puede ser determinado en forma directa y efectiva con relación a los bienes, lo cual es denominado como criterio económico; y

Segundo.- En este se considera, que se debe determinar desde un punto de vista específico de la tributación, ya que lo que importa realmente es eliminar la acumulatividad de la carga de impuestos cuando este se aplica en etapas múltiples, a este sistema se le puede clasificar como criterio financiero.

El criterio adoptado en México, es el de carácter económico, el cual es explicado de la siguiente-

(60) Rodríguez M. Alfonso. EL IVA PARA MEXICO.  
Editado por la S.H.C.P. México, 1979. P.26.



forma:

"En el método económico se determina en forma real o efectiva el valor agregado a través de dos métodos diferentes, el uno conocido como tipo rédito o income type; y el otro denominado tipo consumo o consumption type". (61)

Para poder determinar la modalidad adoptada por el IVA, se debe atender al tratamiento dado a los bienes de inversión.

a) El método de Consumption Type.- En el tipo consumo, se otorgan créditos por los impuestos pagados en la adquisición de bienes de inversión, esto es, que la inversión queda fuera de la base del impuesto; esta es la modalidad de IVA adoptado por los países europeos y latinoamericanos.

El IVA tipo consumo incrementa las compras de bienes de capital, puesto que permite la deducción inmediata de los impuestos causados en adquisición de bienes de inversión, esto trae como consecuencia que se elimine todo efecto discriminatorio contra el equipamiento de las empresas, esta deducción inmediata, equivale a una exención para los bienes de capital; dentro del aspecto consumo del IVA, estos bienes se encuentran fuera del ámbito del gravamen, por tanto los créditos otorgados no constituyen un sacrificio fiscal, en virtud de que la base del impuesto es el consumo.

(61) Andrade Godínez María de la Paz. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MEXICO. Tesis Profesional. México, 1979. P.61.

Esta forma de aplicación del IVA, puede ser calculada a través del método de resta, llamado también de sustracción, el cual consiste de partir del valor final del bien en la etapa correspondiente y restar el que corresponda a los insumos que fueron incorporados a la misma. "Esto quiere decir, que el impuesto se puede calcular en cada transferencia sobre el valor total del bien o servicios, y otorgando posteriormente un crédito contra el impuesto por el gravámen pagado en etapas anteriores". (62)

- b). El método de Income Type o tipo ingreso.- Esta forma de aplicación del IVA, autoriza a deducir la depreciación, lo que equivale a gravar el ingreso nacional neto (salarios y utilidades, es decir, el -- consumo más la inversión menos depreciación). Este es obtenido a través del método de adición, llamado también de crédito y consiste en determinar ese valor por la suma de los factores de producción que se incorporan en los bienes, esto es, el aporte productivo que la empresa incorpora a los productos -- por ella misma adquiridos de otras empresas.

Estas son las formas a través de las cuales se puede obtener el valor agregado en forma real o efectiva.

### 3.3. ESTRUCTURA DE LA LEY QUE LO ESTABLECE.

De la estructura de la ley del impuesto sobre el valor agregado, señalaremos lo que consideramos como elementos más importantes, los cuales fueron toma

(62) Hernández Toledo Carlos. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO INSTRUMENTO DE CONTROL. Tesis Profesional. México 1979. P. 59.

dos de la ley de 1985.

a) Concepto.

El IVA es un gravamen que afecta a la porción del valor que se añade o se agrega en un acto económico realizado por una o varias personas en cada una de las etapas de la actividad económica.

b) Objeto.

El artículo 1º de la ley del IVA señala "...- Están obligados al pago del impuesto al valor agregado- establecido en esta ley las personas físicas, las morales o las unidades económicas 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".

c) Sujeto.

Señala como sujeto del impuesto, a las personas físicas o morales y, a las unidades económicas incluyendo a las entidades gubernamentales cuando realicen los actos o actividades gravados en los términos de el artículo 1º de dicha ley. Respecto a las entidades gubernativas se hace la salvedad siguiente:

La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios son sujetos del impuesto cuando -- realicen actos que no correspondan a sus funciones de -- Derecho Público.

....

## d) Base.

En el IVA, la base la forma el valor total - de los actos o actividades gravados, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por otros impuestos, de rechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Del total del impuesto que se genera, se deberá deducir el trasladado al contribuyente y el que este paga en la importación, para enterar al fisco solo la diferencia.

## e) Tasa o cuota.

En el IVA se señalan cuatro tasas:

La del 0% aplicable a los consumos que integran la llamada canasta del trabajador; la del 6% para los residentes en la franja fronteriza de 20 Kms, para los a línea divisoria internacional del norte del país y en las zonas libres de Baja California Norte, - Baja California Sur y Norte de Sonora. Esta tasa se encuentra señalada en el artículo 2º. de la Ley del IVA, aunque se amplía a otros bienes y servicios.

Existe una tasa del 6% que grava la enajenación de medicinas y productos alimenticios que no se encuentran industrializados; se establece la tasa del 15% con carácter general y por último, la tasa del 20% aplicable a los servicios que normalmente son adquiridos o solicitada su prestación por personas de altos recursos económicos, es la tasa más alta.

## f) Traslación.

Este elemento consiste en lo siguiente: Es -

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

La traslación del impuesto es obligatorio en forma expresa y por separado del valor de la operación y por ello todos los compradores de bienes o servicios están obligados a aceptarla, inclusive las entidades gubernamentales, organismos descentralizados y demás personas aún cuando se encuentren exentas de otros impuestos.

La obligatoriedad de la traslación es fundamental para que opere el mecanismo de aplicación del impuesto, pues de la existencia del documento en que conste expresamente y por separado el monto del gravamen, depende la posibilidad del acreditamiento para el adquirente cuando sea causante del impuesto al valor agregado.

g) Exenciones.

Dentro del rubro de las exenciones, existe un cierto número de actividades que se encuentran libres del gravamen, a los que se refiere la ley del impuesto al valor agregado de la siguiente manera:

"No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando solo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha par-

te. Los hoteles no quedan comprendidos dentro de esta fracción.

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

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

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

VI. Moneda Nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o plata que hubieren tenido tal carácter y las piezas denominadas "onza troy".

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

VIII. Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales o comunales que operen en los términos de Ley de la Reforma Agraria; así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose de enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2º C. fracción 1ª. de esta ley!

## h) Territorialidad.

Respecto a la territorialidad de la aplicación del IVA, existen tres supuestos que regulan la Ley, en función de la enajenación de bienes, el uso o goce temporal de los mismos y de la prestación de servicios. Así para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional; si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentre materialmente fuera de dicho territorio.

En relación, al uso o goce temporal de un bien tangible, la Ley señala que se concede su uso o goce temporal en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Para que se considere que se presta el servicio en territorio nacional, será cuando el mismo se lleve a cabo, total o parcialmente por un residente en el país.

### 3.4 CARACTERISTICAS DEL IVA

El IVA tiene en México las siguientes características:

- a) Es un gravamen de los conocidos como impuestos a las ventas, grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento e importación de

bienes o por la prestación de servicios.

- b) Es un impuesto indirecto porque tiene efectos económicos sobre las personas que adquieren los bienes o reciben los servicios, a través del contribuyente - que es el que les repercute o traslada el monto del impuesto, con la diferencia de que con este impuesto el consumidor conoce y cuantifica el importe exacto del impuesto que se le traslada.
- c) Es de carácter general en virtud de que grava todos los bienes o servicios, exceptuando a los que están expresamente exentos.
- d) Es de etapa múltiple o plurifásico, ya que afecta - todas las fases del proceso económico o sea la producción y comercialización de bienes y servicios. - Pero únicamente se causa, independientemente de las fases o etapas que atraviesa el bien o servicio de que se trate, sobre la porción de valor generado en esa etapa, con lo que se evita el efecto en cascada.
- e) Es un gravamen neutral, porque la carga fiscal es - igual para bienes y productos similares, independientemente del número de etapas por las que pasa - un bien en su proceso de producción o comercialización.
- f) Su mecanismo permite que se cuantifique con exactitud el monto del impuesto incorporado a los bienes o servicios en cualquier etapa que se desee, facilitando notablemente el desgravamiento a las exportaciones.
- g) Es benéfico a los productos nacionales con respecto a los importados, porque ambos se afectan con la --



misma tasa.

h) Desalienta y dificulta la evasión por su propia estructura, debido al encadenamiento de la documentación respectiva de las transacciones realizadas en el proceso de producción o distribución, lo que representa un autocontrol para los contribuyentes. Esta característica detecta los casos de evasión en una o varias etapas.

i) Su administración es más sencilla.

El señalamiento de las características del IVA, reafirman la idea que es el sistema fiscal más idóneo entre los impuestos indirectos para sustituir con ventaja a la mayor parte de los impuestos en cascada existentes.

### CAPITULO III

#### CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

##### 1.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN RELACION CON LA APLICACION DEL IVA.

El poder tributario que se ejerce en México a través de la Federación, del Estado y del Municipio, no es absoluto, es un poder que se encuentra sujeto a ciertas limitaciones establecidas en la Constitución Mexicana.

"Algunas de estas limitaciones establecidas en la Constitución tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos subjetivos-públicos, en sus aspectos legislativos y ejecutivos, que hacen del Estado mexicano un Estado de derecho".<sup>(63)</sup>

Es en virtud de estas limitaciones al Poder Tributario Mexicano que se ejerce a través de las Garantías individuales, que en este capítulo vamos a hacer un breve análisis de la relación existente entre dichas garantías y la aplicación de la Ley del IVA.

El artículo 1º de la Constitución señala "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".

(63) Garza De la S.F. DERECHO FINANCIERA MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México 1983 P. 250.

"Este precepto consagra la garantía de igualdad, esto es que, en México toda persona o individuo - sin distinción de nacionalidad, religión o color, goce de las garantías que la Constitución Mexicana otorga - en sus primeros veintinueve artículos".<sup>(64)</sup>

Al considerarse ésta como una garantía de igualdad, establecida por nuestra Constitución, debemos entender que todas las personas deberán ser tratadas - en la misma forma, es decir, no se deben de hacer distinciones, ni conceder privilegios de ninguna índole.

Sin embargo, en materia impositiva encontramos que al aplicarse la ley del impuesto al valor Agregado, no se cumple con lo preceptuado por este artículo; así como tampoco lo establecido por dicha ley, - pues en su primer artículo también señala la igualdad de las personas físicas y morales que se encuentren en los supuestos que señala el mismo precepto.

Las actividades que la Ley del IVA grava, --- son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce -- temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

De estas actividades, la que nos interesa para nuestro estudio, es a la que se refiere el artículo 9º., en su fracción VIII, y que establece lo siguiente:

Artículo 9º. "No se pagará el impuesto en la enajena-

(64) Margáin Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL - DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. - Edición. México, 1949. P. 186.

ción de los siguientes bienes: Fracción VIII.

"Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio-exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, - según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de Ley de la Reforma Agraria; así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose de enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2º C.fracción 1ª de esta Ley".

Como podemos observar dicho artículo y su respectiva fracción, no está cumpliendo con la Garantía de Igualdad señalada en el artículo 1º Constitucional, ya que en la citada fracción VIII de la ley del IVA señala que sea en "beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores lo cual consideramos una abierta oposición a la citada Garantía de Igualdad.

De cualquier ángulo que se analice, creemos que sí constituye esta excepción una violación al artículo 1º Constitucional, porque en el mismo se señala que las garantías otorgadas en la Constitución sólo podrán ser restringidas o suspendidas en los términos y condiciones que la misma establece.

Al permitir que no se pague el impuesto en la enajenación de los bienes que hagan las tiendas sindicales, se provoca que exista una situación de privilegio para las personas que pertenecen a estos organismos, resultando como consecuencia que exista una situación de desigualdad entre la generalidad de la gente y las personas que pertenecen a estos sindicatos.

Artículo 5º Constitucional. "...nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial".

Este párrafo "consagra una garantía de seguridad jurídica, pues establece que a ninguna persona puede despojarse del fruto de su labor sino es a través de orden judicial". (65)

Sin embargo, vemos que los impuestos "gravan normalmente el resultado de actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos". (66) Por lo que cabe preguntar: -- ¿Los impuestos, que gravan el ingreso del asalariado, del trabajador, son constitucionales?. Para ser más precisos nos referimos a la Ley del IVA únicamente, por ser ésta una ley impositiva y de ningún modo un orden judicial para privar del producto de su trabajo a los obreros, profesionistas, etc., aunque lo hace en forma indirecta.

Dicha ley señala la obligación de pagar el impuesto, tanto a personas físicas como morales, que realicen o se encuentren en los supuestos que la misma establece. A este respecto debemos recordar que la propia Constitución impone la obligación de pagar impuestos de manera que en tanto su cobro se realice de acuerdo a los lineamientos generales que la misma --- Constitución establece no significa violación alguna a este precepto constitucional que venimos comentando.

(65) Margáin Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México, 1949. P. 194.

(66) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa S.A., 22a. Edición. México 1983. P. 155.

Esta obligación la encontramos en el artículo 31, Constitucional; fracción IV que señala como obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Sin embargo, encontramos excepciones a dicha obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos,.... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Así vemos, que la ley del IVA, a pesar de señalar quienes están obligados al pago del impuesto, también señala que no se pagará el impuesto en la enajenación de un sinnúmero de bienes, del uso o goce temporal de bienes o de la prestación de un servicio.

• Por lo que no se está cumpliendo con la obligación a que se refiere el artículo 31, Constitucional, fracción IV; y tampoco se hace dentro de los lineamientos generales, es decir, no se cumple con la generalidad en el pago de los impuestos.

Aunado a esto, en la misma Constitución encontramos el artículo 123 en su apartado A, fracción VIII, establece que "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento".

Consecuentemente, la ley del IVA no se aplica dentro de los lineamientos generales que la Constitución señala, pues al existir excepciones al pago del impuesto, no se cumple con lo preceptuado totalmente por nuestra Carta Magna.

Por lo tanto, tampoco se cumple con lo señalado por el artículo 123 de la propia Constitución en su apartado A, fracción VIII, pues a pesar de que se refiere a la prohibición de que el salario mínimo --

sea embargado, o sea objeto de compensación o descuento, vemos que no es cierto porque al tener que pagar el impuesto al valor agregado, se le está descontando una cantidad adicional al consumidor en la adquisición de determinados bienes del total de su salario; que aunque tiene que pagar este impuesto con su respectiva tasa impositiva, con todo y que sea mínima, - de cualquier forma esta obligación afecta la economía de estas personas, pues ven disminuido su poder adquisitivo.

Esto tiene como consecuencia que de esta forma se les prive del producto de su trabajo, pero no es por orden judicial, ni tampoco la podemos considerar como una obligación, pues no se hace con carácter general.

Artículo 5o. Constitucional. "... Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual deberá ajustarse a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123".

Este párrafo consigna la libertad de trabajo, al establecer que nadie puede ser obligado a prestar un servicio, sin ser remunerado por él y sin su consentimiento.

A este respecto el Lic. Ignacio Burgos expresa: "El Estado no puede imponer al individuo ninguna labor que no sea retribuida salvo cuando se trate de las funciones electorales". (67)

(67) Margalín Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. --- 2a. Edición. México, 1949. P. 199.

Por lo que se hace necesario preguntar: ---  
 ¿ Y las obligaciones fiscales a cargo de terceros, ---  
 principalmente las de retención y recaudación ? Es es-  
 ta una obligación que se impone a un tercero, sin su -  
 consentimiento y sin retribución alguna, ya que la la-  
 bor de auxiliar al fisco en el control de determinados  
 tributos, es una labor que si no es desarrollada en --  
 forma correcta y dentro del término que la ley señala,  
 originará que este sancione severamente a aquél.

Esto constituye un acto contradictorio de --  
 los artículos 5º. en la parte que se esta comentando, y  
 del artículo 21, Constitucional, que señala "...La im-  
 posición de las penas es propia y exclusiva de la auto  
 ridad judicial... Compete a la autoridad administrai-  
 va el castigo de las infracciones de los reglamentos -  
 gubernativos y de policía".

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta-  
 blece, en su artículo 1º, la obligación de retener el  
 impuesto en la realización de las siguientes activida-  
 des:

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

La retención del impuesto se hace de la si-  
 guiente manera: el contribuyente tiene la obligación -  
 de trasladar el impuesto, debiéndolo hacer en forma ex  
 presa y por separado, a las personas que adquieran los  
 bienes, los usen o los gocen temporalmente, o reciban-  
 los servicios.

....



Al trasladar el impuesto el contribuyente al consumidor, está recaudando ó reteniendo el impuesto - que causa la adquisición o prestación de los servicios que se encuentren gravados.

También vemos que en la enajenación de inmuebles que causan dichos impuestos y que debe ser consignada en escritura pública, "los fedatarios que realizan las funciones notariales, deberán calcular el impuesto bajo su responsabilidad y lo enteraran dentro - del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura ". (68)

Con excepción de lo establecido por el artículo 48 del Reglamento de la Ley del IVA, que señala - que cuando la enajenación se realice por contribuyentes que deban presentar declaraciones del ejercicio de este impuesto y exhiban copia sellada de las últimas - declaraciones mensuales y del ejercicio, aquí se puede observar, que el fedatario público está realizando, al igual que en el caso anterior, la función de auxiliar del fisco y por lo tanto tiene la obligación de retener el impuesto que se cause en la enajenación de un - bien inmueble, con lo cual se está en contra de lo dispuesto por el artículo 5º Constitucional, pues se le - está imponiendo la obligación de retener el impuesto y entregarlo en el momento oportuno a las autoridades hacendarias.

Aunado a la realización de que este trabajo lo hace bajo su responsabilidad, esto es que, si existe algún error en el cálculo del impuesto, como san---

ción se le hace responsable de esa omisión, la cual, no representa ningún delito, ni tampoco está infringiendo algún precepto normativo de policía y buen gobierno; - es por esto que, opinamos que sí se está atacando en estas disposiciones a los preceptos Constitucionales ya citados.

Artículo 8<sup>o</sup> Constitucional. "Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que este se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa;..."

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quién se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Este artículo consagra el derecho de petición, el cual debe ser respetado por las autoridades.

Esta garantía tiene relación con la aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cumplimiento de algunas obligaciones de los contribuyentes, entre ellas está el de hacer declaraciones de pagos provisionales. En el cumplimiento de esta obligación puede suceder que el contribuyente obtenga un resultado con saldo a favor; por lo que esta situación le ofrece dos opciones a los contribuyentes que se encuentren en estos supuestos y son: la de poder acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en el siguiente plazo; o en su defecto si lo desea podrá solicitar su devolución

Es en esta situación cuando tiene aplicación el derecho de petición consagrado por nuestra Carta --

Magna, porque el contribuyente tendrá que solicitar a las autoridades hacendarias, en su carácter de funcionarios públicos, la devolución del saldo o de que le sea acreditado en posteriores impuestos o pagos provisionales que tengan que efectuar. Esto deberá hacerlo en los términos que establece el artículo 8º Constitucional en forma escrita, de manera pacífica y respetuosa, y en consecuencia a dicha petición le corresponderá un acuerdo, también por escrito de la autoridad a quien se dirigió el contribuyente. Cumpliendo de esta forma lo establecido por la Constitución en estos supuestos.

El artículo 9º Constitucional señala: "No se podrá --- coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito;...". La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 9º, fracción VIII, señala que tienen derecho a lo establecido por este artículo, las personas que sean miembros, trabajadores o se encuentren agremiados a sindicatos obreros y organizaciones ejidales o comunales.

En este artículo de la Ley del IVA, se cumple con el derecho de asociación, pues estas personas se reúnen con el fin de obtener la exención de este impuesto en la adquisición de determinados bienes, lo cual representa un fin lícito, aunque como ya hemos visto da origen a la desigualdad en situaciones similares.

Artículo 13 Constitucional: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales." ---

La Ley del IVA establece en su artículo 1º - "Están obligados al pago del Impuesto al Valor Agra-

do establecido en esta ley, las personas físicas y 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."

sin embargo, en la misma ley como ya hemos visto, se establecen excepciones en el cumplimiento de esta disposición.

En el artículo 9º de la Ley del IVA se indica: "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes..."

VIII.- "Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de la Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose de enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 2º C. - fracción 1ª de esta ley."

Estamos de acuerdo en que las "leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe establecerse de tal forma que, cualquier persona cuya situación coincida con lo señalado como hecho generador del cré-

....

dito fiscal debe ser sujeto de impuesto". (69)

De lo señalado podemos deducir, que si el IVA se aplicara en términos generales, no existirían las -- excepciones a que se ha hecho referencia, aunque no debemos confundir las leyes privativas con las leyes especiales: "pues las primeras no crean situaciones generales, abstractas e impersonales, en tanto que las otras, aún cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas, de hechos o situaciones, si tienen la nota de generalidad en su aplicación". (70)

No se puede afirmar que en este caso la ley del Impuesto al Valor Agregado esté atacando lo preceptuado por la Constitución; sin embargo, consideramos -- que se puede calificar como una ley especial por lo -- que respecta a este artículo de la Ley del IVA, porque se ésta dando un trato diferente a las personas en una situación similar, pues si no se pertenece a algún sindicato que tenga una tienda sindical con este beneficio de la exención del impuesto, tienen la obligación -- los consumidores de contribuir al gasto público por medio del pago de dicho impuesto por lo que no existe --- tampoco la igualdad a la que hace referencia a la Constitución Mexicana en el propio artículo 13, así como en otros preceptos que garantizan este derecho.

Artículo 16. Constitucional."...En toda orden de cateo -- que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que se -- rá escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccio-- narse, la persona o personas que hayan de aprehenderse-

(69) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PU--- Blicas MEXICANAS. Editorial Porrúa., S.A. 22a. Edición Mexico, 1983. P. 155.

(70) Garza De la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México 1983 P.269

y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia.... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades descritas para los cateos".

"Esto quiere decir que las autoridades administrativas, deberán sujetarse forzosamente a lo prescrito por el artículo 16 de nuestra Carta Magna en el último párrafo, para poder efectuar las visitas domiciliarias". (71)

A este respecto podemos observar que la ley del IVA señala la obligación que tienen las personas - que realicen las actividades a que se refiere el artículo 29A. de la misma ley, independientemente del cumplimiento de otras obligaciones de carácter fiscal que establece dicha ley, en otros artículos diversos a --- "llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley".

De conformidad con lo ya señalado, en caso - de que se expidiera una orden de cateo, los contribuyentes tienen la obligación de exhibir los libros y papeles indispensables para comprobar que se ha cumplido con las disposiciones fiscales a este respecto. Esto es que no se podrá calificar de inconstitucional -- por las personas que se dediquen a las actividades que

(71) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Editorial Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P.181.

señala esta ley, la orden de presentar los libros de contabilidad para efectos de verificar que se ha cumplido correctamente con las disposiciones de carácter fiscal, establecidas tanto en nuestra Carta Magna, en el Código Fiscal y también en la Ley del IVA.

Pero en estos casos debe precisarse en los órdenes de cateo las formalidades que estas deben revestir y que se prescriben como ya lo vimos en el artículo 16 Constitucional.:

- 1º. "La orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa, como lo dice el propio artículo 16.
- 2º. Debe darse por escrito.
- 3º. En la orden se debe hacer constar el lugar en que debe practicarse la visita, la persona visitada y el objeto de la diligencia".<sup>(72)</sup>

Para dar por terminada la visita se deberá levantar un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos, los que pueden ser propuestos por la persona visitada; pero en caso de que se negare a hacerlo, por la autoridad encargada de practicar la visita.

La obligación de llevar libros de contabilidad de acuerdo a la ley del IVA, es por lo que consideramos que tiene relación con este artículo constitucional que comentamos.

Artículo 21. Constitucional. "La imposición de las pe--

(72) Flores Zavala Ernesto  
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.  
Editorial Porrúa., S.A. 22a. Edición.  
México, 1983. P.182.

nas es propia y exclusiva de la autoridad judicial...-  
 Compete a la autoridad administrativa el castigo de --  
 las infracciones de los reglamentos gubernativos y de  
 policía, el cual únicamente consistirá en multas..." --

Este precepto constitucional señala qué au  
toridades están facultadas para imponer penas o multas -  
 exclusivamente; sin embargo, en la Ley del IVA, encon-  
 tramos que en su artículo 35, fracción IV señala: "...  
 cuando de las comprobaciones fiscales aparezca que el  
 valor de los actos o actividades por los que el contri  
buyebte deba pagar el Impuesto al Valor Agregado, es -  
 superior en más de un 20% a la última estimación prac-  
 ticada, se rectificará ésta y se cobrarán las diferen-  
 cias del impuesto que procedan, más los recargos de --  
 .ey y sanciones respectivas....".

Como se puede observar, la Secretaría de Ha-  
 cienda y Crédito Público está adoptando funciones que-  
 en nuestra opinión no le corresponden al imponer san-  
 ciones; el artículo 21 Constitucional establece qué au  
toridades tienen esta facultad; además de que en el ca-  
 so que señala la Ley del IVA, no se está infringiendo-  
 ningún reglamento gubernativo o de policía, por lo que  
 podemos considerar que en este caso no se está aplican-  
 do correctamente lo preceptuado por nuestra Carta Mag-  
 na.

Al respecto el maestro Garza Servando dice -  
 que: "lo preceptuado por el Artículo Constitucional a  
 que nos referimos es tan claro, que destruye toda duda  
 sobre la aplicación y competencia de las sanciones".<sup>(73)</sup>

(73) Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES  
 EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Cul-  
 tura. México 1949. P. 143.



También el Tribunal Fiscal de la Federación reconoce que "las normas sancionadoras de nuestra legislación tributaria son de carácter penal por lo que se debe interpretar de conformidad a los principios de esta rama del Derecho". (74)

Artículo 28 Constitucional. "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria".

Al realizar un análisis de este precepto Constitucional, en relación a la aplicación de la Ley del IVA, encontramos que esta ley concede la exención de dicho impuesto, en la realización de las diferentes actividades que regula, siendo la de mayor importancia para nuestro estudio, la que señala en su artículo 9º, Fracción VIII.

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

VIII.- "Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de la Ley de la Reforma Agraria, así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se a-

(74) Citado por Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Cultura. México 1949. P. 143.

plicará en tratándose de la enajenación de bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 20-C. Fracción I, de esta Ley".

En un primer momento, podemos decir que existe una flagrante violación a nuestra Carta Magna, en lo preceptuado por su artículo 28. La existencia o i--nexistencia de la violación a la Constitución en dicho Artículo, será objeto de un estudio más amplio poste--riormente.

2. EL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV EN RELACION CON LA APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN CUANTO A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, PROPORCION ALIDAD Y JUSTICIA.

A este respecto Servando J. Garza dice "en el pensamiento del clásico, equidad y justicia son vocablos de valor equivalente cuyo contenido pertenece a la esencia misma del Derecho".<sup>(75)</sup>

Es pues, de suma importancia lo justo en materia Tributaria, como obligación del Poder Legislativo de sujetarse a los principios de equidad y de justicia; principios que en nuestra Constitución se encuentran expresamente garantizados en tres preceptos; artí culos 28, 13 y 31 Constitucionales, fracción IV.

Estos tres artículos forman lo que se denomina como el principio de legalidad, por el cual debemos entender que la ley que establece el tributo debe seña

(75) Servando J. Garza. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Cultura. México 1949. P. 65.

lar cuales son los elementos y supuestos de dicha obligación tributaria, es decir, cuales son los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que se va a generar, así como el objeto y también la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos, señala el maestro Garza, "no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa".<sup>(76)</sup>

Los principios de equidad y justicia se encuentran señalados en el artículo 31 Constitucional, -fracción IV.

Artículo 31 Constitucional. "Son obligaciones de los mexicanos": Fracción IV.- "Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De este artículo se desprenden los siguientes elementos:

- 1º. " Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos;
- 2º. Que deben ser equitativos y proporcionales entre otros que se mencionan".<sup>(77)</sup>

Respecto a la obligación para todos los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos, surge la siguiente cuestión: ¿sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos y no así los extranjeros?. - El maestro Flores Zavala opina al respecto, que "el precepto Constitucional únicamente hace referencia a los mexicanos cuando establece la obligación, pero no --

(76) Garza de la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México 1983. P.250.

(77) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 198.

prohíbe que se imponga a los extranjeros, consecuentemente, puede hacerlo el legislador ordinario". (78)

A su vez J. Servando nos dice de esta obligación que "es un mandato dirigido a los mexicanos, - pero que por interpretación doctrinal también es apli cable a los extranjeros residentes en el país. Por lo tanto se puede deducir que es una obligación de aplicación general que no hace distinciones de ninguna clase". (79)

El impuesto, establece la Constitución será proporcional y equitativo; éste aspecto puede dar lugar a confusiones, entre otras las de saber si sólo - se pueden establecer impuestos con cuotas proporcional es, dando como consecuencia que sean inconstitucional es, los impuestos con cuota fija progresiva o de gresiva, etc. Pero vemos que esto no es posible, porque no se pueden separar estas dos palabras, sino que, se  de be interpretar la expresión proporcional y equitativo teniendo como resultado el de justicia.

Existe una gran similitud en esencia entre esta expresión con la fórmula de Adam Smith que plantea sobre el principio de justicia de los impuestos, - al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan".

De la observancia o menosprecio de esta fó r mula, depende de lo que se llama equidad. De tal forma que con la expresión proporcional y equitativo  única

(78) Ibidem.

(79) Servando J. Garza. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Editorial Cultura. México 1949. P. 70.

mente se busca la justicia de los impuestos.

Por su parte Servando J. Garza dice "Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes.

Por lo que se pregunta: ¿Qué es la proporcionalidad en Materia Tributaria?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como en el de Ingresos Mercantiles o cualesquiera de los especiales sobre producción.

Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva -- este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo; este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos; no puede ser aplicable para un impuesto directo, como el de la Renta. Si el Impuesto sobre la Renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de -- los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una in justicia legal. Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos, debe pagar una cuota de 5% y este mismo porcentaje es la cuota que el causante -- obtuvo una renta de un millón; el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad injusto.

Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes -- con diversa capacidad contributiva.

En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De este modo la proporcionalidad de los impuestos directos se transforma de fórmula -- matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en -- proporcionalidad subjetiva, es decir, en una nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia. Debemos concluir que coincide con el de equidad.

En el artículo 31 Constitucional fracción IV, encontramos la exigencia de justicia en Materia Tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... El principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos, mediante la cuota proporcional y, en los directos, mediante la progresiva que es también la fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Otra razón tiene a corroborar lo expuesto; si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda Ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 Constitucional), fueran contradictorias o excluyentes, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ambos --- porque su adecuación a una, implicaría desajuste al otro, y la fracción Constitucional liga los dos adjetivos mediante la conjunción copulativa... Si el Derecho es el arte de lo bueno y equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de justicia, nuestro Derecho Tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia).

La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es uno de justicia tributaria y que en es

ta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que - hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos.

En la distribución de las cargas, la justicia distributiva, exige tratar a los iguales como iguales; y a los desiguales como desiguales. Tal potestad no puede cumplirse, sino tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. "El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas, es el de los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional".<sup>(80)</sup>

Como complemento del principio de justicia, vemos que en la doctrina se considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme; -- Margain Manautou dice que por impuesto general debemos entender lo siguiente: Que el impuesto sea general, - "significa que comprende a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho-generador del crédito fiscal. Que como excepción, sólo deben eliminarse aquellos que carezcan de capacidad -- contributiva; entendiéndose que se posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

Cuando el legislador mexicano expide una nue

(80) Servando J. Garza. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura. México, 1949. P.70.

va Ley impositiva, que por defecto de técnica legislativa no comprende a todos los que se dedican a la misma actividad, ese ordenamiento se ataca de inconstitucional, por violación del principio de generalidad.

"Si una Ley no es general, entonces es particularo privativa, es decir, que carece de los principios de abstracción e impersonalidad". (81)

A su vez, Flores Zavala entiende el principio de uniformidad en los siguientes términos:

"Significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una Ley impositiva aislada y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual, esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias generales, es decir personales, etc.". (82)

También la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido su opinión y ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos, cuando los mismos son notoriamente exorbitantes y ruinosos. Así mismo considera que la equidad exige que se respete el principio de igualdad,

(81) Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México, 1969. P. 37

(82) Flores Zavala Ernesto. FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa, S.A. 22a.Edición. México 1983. P. 203.



determinando que "es norma de equidad los que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido en la Ley, y los que no se encuentren en esa misma obligación, los que están en situación jurídica diferente." (83)

De lo señalado anteriormente vemos, que la Ley del IVA es de aplicación general, es decir, que reúne los requisitos de abstracción e impersonalidad; "la doctrina mexicana está de acuerdo en considerar que una Ley es privativa, cuando es eminentemente concreta, individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas, careciendo por lo tanto de los atributos de impersonalidad, o indeterminación particular que peculiarizan a toda Ley". (84)

La Ley del IVA señala en su artículo 19: "Están obligados 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. Otorquen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

En esta parte del citado artículo, se está comprobando la generalidad de esta Ley en su aplicación, ya que esta señalando los sujetos pasivos y los supuestos en que deben incurrir las personas para ser--

(83) Citado por Garza de la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México 1983. P.257.

(84) Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México, 1969. P. 38.

consideradas como tales. Así mismo está cumpliéndose - lo preceptuado por el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, pues todas las personas que coincidan en estos supuestos señalados por la Ley del IVA, están contribuyendo a los gastos públicos en forma proporcional y equitativa, cuando se hace el señalamiento de las diferentes tasas de aplicación, pues creemos que se está tomando en cuenta la diferente capacidad contributiva de los consumidores, estas tasas son las siguientes:

Tasa del 0% que establece la ley "es para preservar en esta forma, parte de los consumos que integran la llamada canaste del trabajador y que se encuentran señalados en el art.20A.

Tasa del 6% que es para gravar la enajenación de medicinas y de productos alimenticios que se encuentren industrializados.

Tasa del 15%, que es fijada como tasa general, y por último,

Tasa del 20%, que es la más alta y es para gravar la enajenación e importación de bienes; así como los servicios que normalmente son adquiridos, o solicitan su prestación personas de altos recursos económicos".

Sin embargo, a pesar de que esta ley establece con carácter general su aplicación, encontramos que en varios de sus artículos se exceptúa a los adquirentes de bienes o servicios, del pago de dicho impuesto; siendo tales artículos: 9º ; 15º ; 20º. y 25º.

Consideramos de mayor importancia para nues-

tro estudio la exención otorgada por el artículo 90.,- en su fracción VIII, que señala:

Artículo 90. "No se pagará el impuesto en la enajena-- ción de los siguientes bienes". Fracción VIII.-"Los -- que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclu-- sivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindica-- tos obreros, las organizaciones ejidales y comunales - que operen en los términos de ley de la Reforma Agra-- ria, así como las dependencias y organismos públicos - que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio pre-- visto en la presente fracción no se aplicará en tratán-- dose de enajenación de bienes afectos a la tasa del -- 20% a que se refiere el artículo 20.C. fracción I, de esta ley".

Aquí, ya no se está cumpliendo con el requi-- sito de generalidad que debe tener una ley, pues es -- obvio que no todas las personas que realicen las acti-- vidades a que se refiere el artículo 90, en su frac-- ción VIII específicamente, pueden gozar de este benefi-- cio, que sin duda representa una situación de verdade-- ro privilegio en relación con los demás; aunada esta - situación, a que se está dejando de cumplir con los -- principios a que hace referencia el artículo 31 Consti-- tucional, fracción IV., pues no todos están contribu-- yendo para los gastos públicos en forma proporcional y equitativa que disponen las leyes, violándose en conse-- cuencia el principio de justicia, porque mientras que-- unos sí están obligados al pago del IVA al adquirir -- los bienes o servicios en sitios que sí cobran tal im-- puesto, otros no lo hacen por la situación en que se - encuentran al pertenecer a sindicatos que tienen este beneficio.

Así vemos, que el principio de generalidad no se cumple totalmente, pues éste señala que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, por lo que debe interpretarse en el sentido, de -- que el impuesto debe gravar a todos aquellos indivi-- duos, cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal, sin excepciones.

Tampoco cumple con el principio de uniformi-- dad, el cual ya fue explicado anteriormente y que dice: "Significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deben contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo;... también debe entenderse en el sentido, de que todos aquellos cuya situación generadora de la obligación fiscal sea igual sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias -- personales, etc."<sup>(85)</sup>

Como se puede apreciar, la Ley del IVA en el artículo que venimos comentando, no está cumpliendo con estos dos principios, puesto que bienes similares adquiridos por personas distintas; uno en una tienda que no concede la exención, y el otro en una que sí la concede; el primero de estos dos consumidores sí paga el impuesto señalado, dándose por este hecho una situación de desigualdad en el tratamiento de las personas en situaciones similares. Esto tiene como consecuencia que se ataque el principio de igualdad, también señalado por nuestra Carta Magna.

(85) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa, S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 203.

Además de que se debe observar la igualdad en la capacidad contributiva, para gravar con idéntica cuota, a los contribuyentes que perciban una análoga cantidad de renta proveniente de la misma fuente, pues realmente si existe diferencia en la capacidad contributiva. Vemos que esta circunstancia no es tomada en cuenta en la aplicación práctica de la Ley del IVA, pues a pesar de que muchas de las personas que adquieren bienes y servicios en estas tiendas sindicales, obtienen el salario mínimo, éstas mismas personas por este hecho, ya se encuentran en una situación de privilegio en relación a personas con un salario idéntico, pero que sí están obligadas a pagar dicho impuesto, con lo que ya no existe igualdad alguna, y es más notoria esta desigualdad si se compara con las que gozan de altos ingresos, las cuales también se benefician con esta clase de tiendas.

También deberá tomarse en cuenta, que entre - dos contribuyentes cuya capacidad contributiva equipara la Ley, pueden haber sustanciales diferencias; "las necesidades económicas de uno pueden ser mayores, por diferentes circunstancias, como puede ser su estado de salud, su más o menos numerosa familia, etc., pues el pago del impuesto en una cantidad similar, puede producir desequilibrio en el sacrificio subjetivo".<sup>(86)</sup>

Esto se puede apreciar con mayor claridad con las personas que no tienen capacidad contributiva, como es el caso de quienes no obtienen ni siquiera el mínimo de subsistencia, pues como lo señala Eunidi: "exigir el

(86) Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES- EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura. México. 1949. P. 74.

pago del impuesto a quienes no perciben ni siquiera el mínimo para vivir, es empobrecerlos más obligándolos - de esta manera a solicitar ayuda al gobierno, pudiendo esto significar una erogación superior a aquella suma- que cubrió el menesteroso como tributo".<sup>(87)</sup>

Otro hecho importante que debemos recordar, - es que el salario mínimo está exento del pago de im- - puestos, precisamente por carecer de capacidad contri- butiva, así que si estas personas, que como ya hemos - repetido tienen mayores necesidades que otras, resulta Incomprensible que tengan que solventar su situación - personal y además se les imponga la obligación de cu- - brir el impuesto, el cual seguramente los va a afectar bastante dado su mínimo ingreso. En este caso, creemos que no se está cumpliendo con los principios de equi- - dad y proporcionalidad a que hace referencia el citado artículo 31 Constitucional, fracción IV.

En estas circunstancias el IVA representa una injusticia, porque las personas que pertenecen a sindi- catos que tienen esta clase de tiendas, muchas de ---- ellas gozan de un sueldo mayor, en relación a otras -- que no obtienen ni siquiera el mínimo de subsistencia; y sin embargo, las personas de estos sindicatos no tie- nen la obligación de pagar dicho impuesto.

Lo cual representa una situación absurda, pues no es creible, que si existe la disposición de que -- las personas que obtienen el salario mínimo no paguen- impuestos; por carecer de capacidad contributiva, se - les obligue a que lo hagan en la adquisición de bienes y servicios siendo de una gran utilidad y necesidad,-

(87) Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL - DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México. 1969. P. 37.

como son la ropa; el calzado, medicinas, etc.

Por último, podemos decir que en relación a la aplicación de la Ley del IVA con el precepto Constitucional ya citado, no se está cumpliendo totalmente - con sus principios de proporcionalidad y equidad, y en términos generales con los de generalidad, uniformidad y de igualdad en los impuestos, pues dicha ley del IVA trata a personas iguales como desiguales, en perjuicio de la gran mayoría de los contribuyentes; así mismo, - tampoco se observa, la obligación de contribuir a los gastos públicos a que se refiere el mismo artículo 31- Constitucional en su fracción IV.

### 3. EL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL EN RELACION A LA APLICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN CUANTO SE REFIERE A LA EXENCION DE IMPUESTOS.

En el Derecho Privado una obligación puede - extinguirse por remisión de deuda, es decir, por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su --- obligación. Pero no siempre la remisión de la deuda es total, pues en ocasiones sólo se concede por los accesorios, o sea los intereses vencidos o por vencerse.

"En el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales. Esto es, que carece de facultades para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse; así como de los accesorios, que son los recargos y sanciones". (88)

(88) Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México, 1969. P. 297.

Contrariamente a lo expresado anteriormente se hace la observación de que el Estado frecuentemente perdona a los contribuyentes omisos, aunque lo hace -- con la condición de que en el futuro cumplan debidamente con sus obligaciones.

No obstante que en el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante a la remisión de la deuda, ha sido creada otra, que aunque no tiene la finalidad de perdonar a los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, sí la de eximirlos de las mismas, - de acuerdo a reglas generalés que para tal efecto se dictan.

Esta figura jurídica tributaria es la exención. Para Margain la exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

De equidad, "por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que les exime del nuevo a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los causantes del mismo.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir del impuesto el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no en carecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, considera-



das como nuevas o necesarias". (89)

Respecto a la exención de impuestos, vemos - que la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas impondibles, en consecuencia hay ausencia de materia gravable. Aunque también se considera que las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación, este criterio también fué sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar que las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto.

Margain no acepta estas opiniones y manifiesta: "si por excepción entendemos lo que se aparta de - la condición general de los demás de su especie, o sea situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención es un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir que no podemos - hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable.

Para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general, se necesita modificar ésta; - en cambio la situación que ampara una exención está -- comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglon que contiene la propia exención, para que su titular sea causante del grava--

(89) Margain Manautou E. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL - DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México 1969, P. 298.

men y no sujeto exento". (90)

El mismo Margain define la exención de la siguiente manera:

"La exención es una figura jurídica 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". (91)

Así vemos, que existen diversas clases de exenciones, las cuales han sido clasificadas de la forma siguiente:

- a) Objetivas y subjetivas;
- b) Permanentes y transitorias;
- c) Absolutas y relativas;
- d) Constitucionales;
- e) Económicas;
- f) Distributivas y,
- g) Con fines Sociales.

Por lo que respecta a las exenciones Constitucionales, son las que se incluyen en la Constitución Política de cada país. En nuestra Carta Magna encontramos las que señalan, los artículos 27 fracción XVII, inciso g) y 123, fracción VIII, que establecen que la propiedad rural familiar y el salario mínimo, están exceptuados de gravámenes o descuentos.

(90) Ibidem P. 299.

(91) Ibidem.

El maestro Flores Zavala incluye otras situaciones dentro de las exenciones o más bien se puede -- considerar que hace otra clasificación.

Pero en términos generales las exenciones -- tienen las siguientes características:

- a) "La exención viene a ser privilegio que se otorga - al sujeto de un impuesto, es una figura excepcional que para gozarse, debe estar expresamente señalado por la ley. Consiguientemente el precepto que la es tablece, debe ser claro y preciso, a fin de no dar lugar a confusiones respecto a la situación que favorece.
- b) Al crearse una exención, su aplicación debe ser para el futuro y es indebido por parte del particular el pretender darle efectos retroactivos, para favorecer situaciones pasadas, porque esto tendría como resultado que se creara una situación de inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones que se encuentran gravadas actualmente.
- c) La exención tiene también las características de -- ser temporal y personal. Es temporal porque subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta. Personal, en razón de que sólo favorece al sujeto señalado, cuando se trata de exenciones subjetivas, o al que opera con las mercancías exentas si son exenciones objetivas".<sup>(92)</sup>

Por lo que respecta a nuestra legislación, - encontramos la siguiente disposición, de acuerdo con -

(92) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 105.

el artículo 28 Constitucional: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes"....

De dicho precepto Constitucional podemos deducir, que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor, son inconstitucionales; Margain opina al respecto: "al encontrarse el artículo 28 Constitucional, comprendido dentro de los preceptos que establecen las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de algún particular puede dar origen al juicio de amparo. Consecuentemente, podemos considerar una exención como violatoria de dichas garantías individuales, las que otorgue el legislador para favorecer a una o determinadas personas, esto es, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal".<sup>(93)</sup>

A este respecto el maestro Flores Zavala dice que la interpretación que podemos dar, es la llamada tradicional y que es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general.

Sin embargo, opina "creemos que la prohibición Constitucional es terminante y no permite hacer distinciones..., los preceptos constitucionales deben relacionarse para su interpretación, unos con otros, y al admitirse la posibilidad de las exenciones de im--

(93) Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L.P. 2a. Edición. México, 1969. P. 303.

puestos, aún cuando siendo de carácter general, se -- rompe el principio de generalidad de los impuestos -- que forma parte de el de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (artículo 31-fracción IV). Así pues, debemos interpretar el texto-Constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos.

Quando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear forma de subsidio que presente la ventaja de que puede ser grduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y -- criterio que normen la ayuda". (94)

Respecto a la exención de impuestos en relación con la aplicación de la Ley del IVA, esta ley -- nos habla en su primer artículo, de una obligación -- con carácter general, tanto de personas físicas como- de personas morales, que realicen los supuestos que - el mismo señala y que son:

Enajenación de bienes; prestación de servi- cios independientes; el otorgamiento del uso o goce - temporal de bienes, y la importación de bienes o ser- vicios.

Sin embargo, la ley misma en preceptos pos- teriores, establece la exención del pago de dicho im- puesto en las diferentes actividades que regula; así- vemos, que en su artículo 9º, señala; "No se pagará - el impuesto en la enajenación de los siguientes bie- nes"; Artículo 15.- "No se pagará el impuesto por la-

(94) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PU- Blicas MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición México 1983. P. 195.

prestación de los siguientes servicios":

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

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

De las exenciones que se otorgan en estos artículos, la más importante para nuestro estudio es la que establece el artículo 90, en su fracción VIII y -- que dicen:

Artículo 90.- "No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:"

Fracción VIII.- "Los que sin propósito de lucro enajenen en beneficio exclusivo de sus agremiados, miembros o trabajadores, según sea el caso, las tiendas que establezcan los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales que operen en los términos de ley de la Ley de la Reforma Agraria; así como las dependencias y organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general. El beneficio previsto en la presente fracción no se aplicará en tratándose de enajenación de -- bienes afectos a la tasa del 20% a que se refiere el artículo 20. C. fracción I, de esta ley".

De conformidad con lo expuesto, vemos que -- con la aplicación de este artículo y la fracción correspondiente, independientemente de los otros artículos, sí se está violando la Constitución al concederse la exención del Impuesto al Valor Agregado en las tiendas sindicales, ya que si tomamos en cuenta lo expuesto por el maestro Flores Zavala, no hay lugar a dudas -- "la prohibición Constitucional es terminante y no per-

.....

mite hacer distingos..."(95)

Esta ley sí lo está haciendo, al permitir la exención y además cuando señala en su fracción VIII -- que sea "en beneficio exclusivo de sus agremiados..."-- Así mismo, no se está cumpliendo en este caso con el principio de generalidad de los impuestos, el cual forma parte de el de justicia, y que se encuentra establecido en otro de los preceptos Constitucionales que se analizaron anteriormente. (Artículo 31 Constitucional, fracción IV).

Aquí se está creando una situación de verdadero privilegio en favor de determinados intereses y - en consecuencia perjudicando los de la gran mayoría, - que son personas que no se encuentran en las suposiciones contenidas en la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Aunado a que la exención en estas tiendas -- sindicales, es sobre bienes que se consideran de primera necesidad; así como de otros, que aunque no se encuentran incluidos en esta clasificación pero, sin embargo, son sumamente necesarios, como son la ropa, el calzado, las medicinas, y otros bienes que en cualquier otro lugar sí causarían el impuesto en sus diferentes tasas. Todos estos bienes son adquiridos con impuesto, por lo general por las personas de escasos recursos económicos, que apenas si obtienen el salario mínimo y ante esa situación ven afectada su economía, tampoco se toma en cuenta que el salario mínimo está exento de impuesto, precisamente por carecer de capaci-

(95) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 195.

dad contributiva. También esta exención tiene como consecuencia la violación de los principios de igualdad, - pues al permitir dicha exención, se está creando una - situación de privilegio en favor de unas personas, y - en perjuicio de la gran mayoría de las personas consu- midoras.

Así que este hecho, no solo es violatorio del artículo 28 Constitucional en materia de exención de - impuestos, sino de otros artículos de nuestra Carta -- Magna.



## CAPITULO IV

### BIENES OBJETO DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES

#### 1.- DEFINICION DE BIEN

Creemos que es difícil poder dar una definición exacta de lo que es un bien, que puede ser aceptada en términos generales; por lo que únicamente nos concretaremos a señalar algunas de estas definiciones.

Así vemos, que Rojina Villegas nos da dos definiciones de bien, una en sentido económico y otra en sentido jurídico.

Desde el punto de vista jurídico, se entiende por bien "todo aquello que pueda ser objeto de apropiación", Esta definición es diferente a la económica, pues en este sentido, "bien es todo aquello que puede ser útil al hombre". (96)

A su vez De Pina dice que bien es "un objeto material susceptible, en principio de apropiación, actual o virtual". (97)

Otra definición de bien, es la que da Messineo, el cual lo entiende de la siguiente manera: "sería una cosa idónea para dar cumplimiento a una determinada función económica y social". (98) Esta definición la entiende en sentido jurídico.

(96) Rojina Villegas Rafael. COMPENDIO DE DERECHO CIVIL Ed. Porrúa S.A. 8a. Edición Vol. II. México 1976. P. 67.

(97) Pina Rafael De. ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL MEXICANO. Ed. Porrúa, S.A. 5a. Edición Vol. II México, - 1973. P. 36

(98) Ibidem.

De estas definiciones expuestas, podemos observar que efectivamente no existe una definición completa de bien.

### 1.1 CLASIFICACION DE BIENES.

La clasificación de los bienes ha sido hecha, atendiendo siempre a diferentes criterios. Aunque actualmente estos bienes se clasifican generalmente; "en relación con su movilidad o inmovilidad, en muebles e inmuebles; en consideración a las personas a que pertenecen, en de dominio del poder público o de propiedad privada de los particulares; por la situación de incertidumbre en que se encuentran frente al titular de la propiedad, esto es, mostrencos y vacantes; los que atienden a la posibilidad de ser apreciados por los sentidos, que son corporales e incorporeales; por la facultad de que puedan ser reemplazados por otros o no, son fungibles y no fungibles; también por la circunstancia de que se puedan extinguir inmediatamente con su uso, o que puedan resistir su uso prolongado y es consumibles o no consumibles; en relación a la posibilidad o imposibilidad de ser fraccionados, en divisibles o indivisibles; y por último, en razón a su constitución, pueden ser simples y compuestos". (99)

En el Derecho se hacen distintas clasificaciones de bienes; sin embargo, dice el maestro Rojas Villegas "realmente esta división sólo es importante para el Derecho, a fin de poder fijar ciertas reglas que toma en consideración la naturaleza de los mismos

(99) Pina Rafael De. ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 5a. Edición. Vol. II. México, 1973. P. 67.

para organizarlos en modalidades diferentes...". Sobre esta clasificación de los bienes, señala que son de -- dos clases fundamentales:

- A) Los relativos a las cosas o bienes corporales; y --
- B) Los relativos a los bienes en general, abarcando -- tanto a las cosas o bienes corporales, como los incorporales o derechos ". (100)

Los bienes corporales atienden a tres diferentes puntos de vista:

- I Fungibles y no fungibles.
- II. Consumibles por el primer uso y no consumibles; y
- III. Bienes con dueño cierto y conocido; y bienes sin dueño.

Los bienes de acuerdo a nuestro estudio, tam bien pueden ser clasificados como:

- A) Bienes Tangibles.- Son aquellos que pueden tocarse, que se pueden apreciar de una manera precisa.

De la clasificación hecha por la doctrina, podemos observar que los bienes tangibles participan de las cualidades de los bienes que atiende esta clasificación, pues se pueden tocar, puede ser un bien mueble o inmueble; ser del dominio público o privado, también ser consumibles en el primer uso o pueden usarse en forma reiterada; así mismo puede ser un bien mostrenco o vacante, esto es, que un -- bien tangible puede ubicarse en cualquier punto de esta clasificación.

(100) Rojina Villegas Rafael. COMPENDIO DE DERECHO CIVIL. Ed. Porrúa., S.A. 8a. Edición. Vol. II. -- México, 1976. P.67.

b) Bienes Intangibles.- A contrario sensu, son aquellos que no pueden tocarse.

De acuerdo a su definición y siguiendo la clasificación que se hace de los bienes, solamente se le puede ubicar dentro de la división de los bienes incorporeos, pues al no poderse tocar es, obviamente, por carecer de cuerpo.

En conclusión vemos que la clasificación hecha por nuestro estudio, puede ser ubicada perfectamente, dentro de la clasificación que hace tanto la doctrina como la ley.

## 1.2 BIENES OBJETO DE EXENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES. (CLASIFICACION).

Los bienes exentos en las tiendas sindicales se encuentran señalados en el artículo 2º A, son:

a) Animales y vegetales que no esten industrializados.  
b) Los siguientes bienes:

- Carne en estado natural.
- Leche y sus derivados, y huevo; cualquiera que sea su presentación.
- Harina de maíz, harina de trigo y nixtamal.
- Pan, tortillas de maíz y de trigo.
- Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal.
- Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas.
- Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.

c) Agua no gaseosa ni compuesta, y hielo.

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

- e) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas, siempre que estén destinadas para ser utilizadas en la agricultura o ganadería.
- f) Pescados o mariscos.
- g) Frutas y verduras.
- h) Libros y revistas.

Todos estos bienes que son enajenados en las tiendas sindicales, pueden ser clasificados como bienes tangibles, ya que pueden ser tocados, es decir, son corpóreos, porque se pueden apreciar a través de los sentidos, pueden ser también un bien mueble, pertenecen a personas públicas o privadas, existe certidumbre sobre la titularidad de los bienes, pueden ser reemplazados por otros, algunos son de uso inmediato y que se extinguen por el mismo uso inmediato; pero otros también pueden ser usados en forma reiterada, así mismo pueden ser fraccionados.

Esto es, que estos bienes pueden considerarse dentro de la clasificación que de los bienes hace la doctrina y la ley.

## 2.- DETERMINACION DEL SUJETO PASIVO EN LAS TIENDAS SINDICALES.

Para poder precisar al sujeto pasivo en las tiendas sindicales, debemos atender primero a la clasificación que del sujeto pasivo se ha hecho.

"Sujeto Pasivo Principal.- Llamado también "causante"- y "contribuyente", es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza.

Sujeto Pasivo responsable por Sustitución.- Esta figura jurídica es regulada por el Código Fiscal de la Federación de 1981 en su artículo 26, fracción I; el cual dispone que "son responsables solidarios con los contribuyentes" los retenedores y las personas e ---- quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes hasta -- por el monto de dichas contribuciones, dentro de los cuales se incluyen los recargos. También en su artículo 6º señala que "en el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien debe efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor está obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido" y "cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trata, si quien debe recibirlo los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional".

**Sujeto Pasivo responsable Solidario.**- Consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo; o porque por razón de su cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal.

**El responsable en forma objetiva.**- La responsabilidad-objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están-afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su-existencia o sirvieron para el desarrollo de la activi-dad que motivó la causación del impuesto"<sup>(101)</sup>

Conforme a lo expuesto vemos que al aplicarse la ley del IVA, no existe el sujeto pasivo propiamente dicho, como sucede en otros tipos de impuestos, -al ser este un impuesto indirecto, en virtud del cual-todas las personas que intervienen tanto en su produc-ción como en la distribución, únicamente son retenedores de dicho impuesto, pues ellos lo trasladan poste-riormente al venderlo nuevamente, recuperando de esta-forma el impuesto pagado a sus proveedores.

Así vemos, que en la ley del IVA, no se da una definición de sujeto pasivo, sino que sólo se habla de "personas obligadas al pago del impuesto" en su primer artículo, el cual establece:

"Están obligados al pago del impuesto al valor agrega-do establecido en esta ley, las personas físicas y mo

(101) Garza De la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1963. P. 472.

rales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes;" y sigue diciendo.. "El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa o 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".

Consecuentemente en las tiendas sindicales no puede determinarse con precisión al sujeto pasivo, porque al ser tanto los productores, como los proveedores o distribuidores retenedores del impuesto, que al trasladarlo posteriormente recuperan el importe ya pagado anteriormente, no están sufriendo ningún efecto en su economía; además de que los adquirentes tampoco son o pueden ser denominados sujetos pasivos, ya que aunque en ellos debe incidir el impuesto al ser los consumidores, no sucede así.

Esto se debe a que al permitirse a las tiendas sindicales, la venta de bienes exentos del Impuesto al Valor Agregado, no están obligados a retener el impuesto, porque no lo cobran a los consumidores; por lo tanto, ni las tiendas sindicales, ni los consumidores pueden ser considerados como sujetos pasivos y pagadores respectivamente, esto únicamente es en caso de que realicen actividades que no estén exentas del pago de este impuesto o por realizar actos diferentes a su finalidad, pues en tal caso el sujeto pasivo lo sería la tienda sindical, y el consumidor tendría el carácter de pagador, en virtud de que su patrimonio es el que se vería afectado al pagar dicho gravamen, pues la tienda sindical recupera de esta forma el im-



puesto que pagó antes a sus proveedores.

Por lo tanto el sujeto pasivo puede ser el último proveedor de la tienda sindical, pues al ya no recuperar el impuesto debido a la exención, esto repercutiría en su patrimonio, porque ya no lo puede deducir; también pudiera ser el consumidor final el afectado, si el proveedor decidiera aumentar el precio de sus bienes, lo cual sería la forma de resarcirse de las pérdidas que pudiera sufrir.

Así es, que el sujeto pasivo puede ser tanto el último proveedor como la tienda sindical, dependiendo de quien es el obligado ante las autoridades hacendarias para enterar el impuesto retenido.

## 2.1 DEFINICION DE SUJETO PASIVO.

El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto, el cual es de dos clases, es decir, son dos sujetos, uno es el sujeto activo y el otro el sujeto pasivo.

El sujeto pasivo es definido de la siguiente forma: "es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto".<sup>(102)</sup>

Aunque la ley del IVA, no define en forma precisa lo que se debe entender por sujeto pasivo, si no que solo habla de personas obligadas al pago de di

(102) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición. México, 1983. P. 54.

cho impuesto que realicen los supuestos que la misma - señala, el Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente sobre el sujeto pasivo:

Artículo 19. "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

De conformidad con estas definiciones, tenemos que el sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, "es el individuo cuya situación coincida con lo señalado por la ley como hecho generador del Crédito Fiscal, esto es, el individuo que realiza el acto o produce un bien, o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen". (103)

Aunque debemos recordar, que existen diferentes tipos de sujeto pasivo, los cuales ya fueron explicados en el anterior objetivo.

## 2.2 DETERMINACION DEL MOMENTO DE PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES.

Antes de iniciar el análisis, referente al momento de pago del IVA en las tiendas sindicales consideramos conveniente dar algunos conceptos de lo que se entiende por el acto de determinación.

Para Gazzo la determinación es "la actividad de la administración financiera dirigida a la Constitución, de la existencia del hecho imponible", y "el procedimiento de recolección, verificación y control -

(103) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición México 1983. P. 54.

de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos". (104)

El maestro De la Garza dice al respecto que "la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador - que le es imputable o un acto de la administración -- que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivo y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley". (105)

Para poder precisar con exactitud el momento en que se debe realizar el pago de dicho impuesto, debemos hablar del nacimiento de la obligación tributaria, ya que al estar haciendo mención de cual es el momento exacto en que se considera completado o consumado el hecho generador del tributo, es decir, es el instante preciso en que por haberse cumplido los supuestos del hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria, debemos distinguir, entre el momento en que se causa el impuesto y cuando se hace exigible su pago, porque son dos etapas diferentes del crédito fiscal.

Así tenemos, que la causación del impuesto como instante de consumación del hecho generador, mar

(104) Garza de la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.  
Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición.  
México, 1983. P. 252.

(105) Ibidem. P. 524.

ca el instante en que este se completa, en todos sus elementos materiales y temporales.

En cambio, cuando la determinación del instante en que la obligación se vuelve exigible, es el momento en que el pago deberá hacerse ante las autoridades fiscales.

Así vemos, que "el momento en que se produce la causación de la obligación tributaria, es diferente cuando se trata de tributos en que los hechos imponibles consisten en situaciones jurídicas o de hecho, -- simples o condicionados". (106)

La situación jurídica, es el hecho generador que se considera realizado en este caso desde el momento en que están constituidos definitivamente de conformidad con el derecho aplicable.

Los actos condicionados, en este caso, la -- condicionalidad puede producirse solo tratándose de situaciones jurídicas.

En la situación de hecho, el supuesto de incidencia contempla situaciones de hecho, las cuales se consideran realizadas en el momento en que han ocurrido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

Consideremos que el sistema aplicable para poder determinar el momento de pago de un impuesto, es la realización del hecho jurídico, es decir, el momento en que este se realiza, y que se encuentra previsto

en la ley como presupuesto que es siempre un acto de un particular.

Es la ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece la obligación del pago de dicho impuesto, en la realización de los actos o actividades que se encuentran señalados en el mismo primer artículo de esta ley, esto quiere decir, que en el momento en que "las personas adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, se les trasladará el impuesto. Así, que al realizarse estos supuestos, se determina el momento del pago de dicho impuesto, pero esto ocurre sólo cuando se aplica la ley en términos generales, es decir, cuando es en los casos cuando no se está exentando del pago del gravamen a las personas que adquieran estos bienes.

Porque en el caso concreto de las tiendas sindicales, cuando estas enajenan los bienes a los consumidores, no les trasladan el impuesto, pues es en este instante en que se determina el momento de pago, es decir, es el momento en que se causa el impuesto -- por el consumidor y, en el cual la tienda sindical está obligada a retenerlo, pero como se encuentran exentos del pago del IVA, no se traslada el impuesto. Así es, que en ese momento únicamente se pagará el impuesto en los casos en que se trate de la clase de bienes que no estén exentos de dicho gravamen; lo mismo ocurrirá cuando se trate de enterar al fisco los impuestos que haya trasladado, en las situaciones en que efectivamente este sea pagado por el consumidor, lo cual ocurrirá al tener que hacer sus pagos provisionales y la declaración definitiva, que es cuando el contribuyente ( -- tienda sindical), reconoce que se ha realizado el hecho generador del impuesto, y es en estos momentos en-

que se cuantifica el adeudo en dinero, una vez que ha valorizado la base imponible y fue aplicada la tasa -- alícuota ordenada por la ley.

Por lo que concluimos, que el momento de pago del impuesto en las tiendas sindicales, es aquel en que este se entera al fisco en virtud de haberse efectuado la retención de dicho gravamen por este concepto ya que el consumidor al pagar el impuesto, es sólo eso, un pagador, pues es a él a quien se le afecta su patrimonio, por lo tanto la tienda sindical es el sujeto pasivo al estar obligada a efectuar en forma definitiva el entero del traslado a los consumidores y que debe entregar a las autoridades fiscales, toda vez que realizaron los supuestos señalados por la ley, con lo que se produjo el nacimiento de la obligación tributaria, que tiene como consecuencia la obligación, como ya dijimos, de hacer el pago a las autoridades hacendarias del impuesto recaudado.

### 2.3 LA EXENCION DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES EN CONTRA-POSICION A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA.

Los impuestos, dice la Constitución que deberán ser proporcionales y equitativos, pero debemos aclarar que eso no quiere decir que se encuentren prescritos los demás sistemas de cuota, como pueden ser -- los de cuota fija, progresiva o regresiva. Esto es, -- porque no es posible separar estos dos principios, los cuales dan como resultado el de justicia, como se verá más adelante; sino que se debe interpretar la expresión de proporcional y equitativo como significado de justicia.

Con la expresión de proporcionalidad y equidad se pretende señalar que los impuestos sean justos.

De lo anterior podemos observar que existe una gran similitud con la fórmula con que Adam Smith planteó el principio de justicia de los impuestos al establecer:

"los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad".

"De manera que con la expresión proporcionalidad y equitativo únicamente se busca la justicia de los impuestos". (107)

Para poder cumplir con este principio es necesario observar la realización de otros dos: "el de equidad y el de uniformidad, esto es, que todos los que poseen una capacidad contributiva paguen algún impuesto y que esto represente para todos el mínimo sacrificio posible.

La proporcionalidad en materia tributaria es posible si se comprende en su sentido matemático, ya que para lograr el principio de justicia, se debe atender a que la cuota debe ser fija o proporcional, en relación a la categoría del objeto gravado.

(107) Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa., S.A. 22a. Edición México, 1983. P. 203.

Sin embargo, este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Ya que si este impuesto se gravara con una cuota proporcional y única, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva estaríamos en presencia de una justicia legal, es decir, que si al causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos, deberá pagar una cuota de 5% y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia pero realmente injusto. Por eso es justificable la tarifa progresiva que es para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva". (108)

En virtud de tal razón, es que el principio de justicia es expresado en los impuestos indirectos a través de la cuota proporcional, y los directos mediante la progresiva que tiene como resultado el principio de equidad, pero desde luego manteniendo para capacidades contributivas análogas, idéntica cuota tributaria.

Pero en la aplicación práctica de la ley del IVA, consideramos que se atacan estos principios es decir, existe una contraposición, esto se debe a que en esta ley se establecieron exenciones en los diferentes supuestos que regula.

Siendo la más importante para nuestro estudio

(108) Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura. México, 1949. P. 253.



dio la exención en la enajenación de bienes que realizan las tiendas sindicales en forma exclusiva a sus -agremiados, pues con esta disposición se está contraponiendo al principio de proporcionalidad, porque las personas con una misma capacidad contributiva están -siendo reguladas por una misma ley, pero con efectos-diferentes, ya que mientras unos están obligados al -pago del impuesto, los otros están exentos del mismo, acentuándose más la diferencia si se compara a estas-personas con las que perciben un ingreso mayor y que-también se benefician con esta disposición.

Asímismo, al no observarse la igualdad en -la capacidad contributiva de las personas, al tener -que pagar el impuesto, también como consecuencia lógi-ca se está contraviniendo el principio de equidad, --pues no se puede concebir que personas con un salario similar se encuentren en una situación de desigualdad y, más como ya se dijo, con los que perciben un sala-rio mayor.

También se contraviene el principio de jus-ticia, pues como ya se vió, este principio es el re-sultado de la aplicación conjunta de los de proporci-onalidad y equidad, lógicamente que se le ataca al per-mitirse la exención del IVA en las tiendas sindicales

El sacrificio subjetivo de los causantes --con diversa capacidad contributiva, se está afectando en una forma más acentuada para las personas que no -gozan de este privilegio. --Porque "la justicia tributa-ria que predomina en esta materia es la llamada justí-cia distributiva, la cual tiene por objeto inmediato-los bienes comunes que hay que repartir y por indirec-

to solamente las cargas entre ellas los tributos".(109)

En suma, podemos afirmar, que sí se contravienen estos principios, al establecerse la exención del Impuesto al Valor Agregado a la enajenación de determinados bienes indispensables para los consumidores, que realizan las tiendas sindicales en beneficio de sus agremiados.

#### 2.4 LA EXENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES EN CONTRAPOSICION AL ARTICULO-123 CONSTITUCIONAL, FRACCION VI EN SU 2º y 3º. - PARRAFO.

El artículo 123 Constitucional establece: - "Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión sin contravenir a las bases siguientes, deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán".

Fracción VI, en sus párrafos 2º y 3º establece:

Párrafo Segundo.- "Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural; y-

(109) Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura. México, 1949. P.255.

para proveer la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando, además, las condiciones de las distintas actividades industriales y comerciales".

Párrafo Tercero.- "Los trabajadores del campo disfrután de un salario mínimo adecuado a sus necesidades."

Este precepto Constitucional establece el derecho de los trabajadores a percibir por su trabajo un salario mínimo, es decir, que sea suficiente para su subsistencia y la de su familia.

Pero en la realidad vemos que este salario, precisamente por ser mínimo, en términos generales no es suficiente para subsistir, mucho menos para satisfacer las necesidades en el orden social y cultural. Su economía se ve más afectada con la obligación que tienen de pagar el Impuesto al Valor Agregado, esto es, que aparte de pagar los bienes que adquieren las personas, tienen que cubrir este impuesto que representa una erogación adicional a su economía, afectándolo con esto aún más en su patrimonio.

La obligación de tener que pagar un gravamen en la adquisición de los bienes que les son necesarios para su subsistencia, consideramos que se contraponena lo establecido por el artículo Constitucional que estamos comentando en sus respectivos párrafos; porque está dejando a estas personas en una situación de desigualdad en relación a las personas que no tienen esta obligación, por estar exentas del pago de dicho impuesto, pero que también perciben un salario mínimo.

La situación de privilegio a que nos referimos se encuentra establecida en la fracción VIII del artículo 9º de la Ley del IVA, que señala que no se pagará el impuesto en la enajenación de los bienes -- que realicen las tiendas sindicales en beneficio exclusivo de sus trabajadores, agremiados y lo mismo sucede tratándose de las personas del campo, pues también se incluye en esta fracción a las organizaciones ejidales y comunales. Por lo que se puede deducir que las personas que no pertenezcan a esta clase de organizaciones, sí tienen la obligación de pagar este impuesto.

Con esta disposición, no se está considerando que "entre dos causantes con capacidad contributiva similar, pueden existir diferencias por su estado de salud, su más o menos numerosa familia, etc., pues el pago del impuesto en una cantidad igual produce de equilibrio en el sacrificio subjetivo". (110)

Esta situación de privilegio establecida -- por esta Ley, en la adquisición de bienes que son de primera necesidad, tienen como consecuencia que exista una situación de desigualdad, de quienes se encuentran exentos del pago de dicho gravamen, por pertenecer a sindicatos con esta clase de tiendas, con las que no se pueden beneficiar con esta disposición.

Por lo tanto, consideramos que la exención de este impuesto sí contraviene en esta forma lo preceptuado por los párrafos señalados de la fracción VI del artículo 123 Constitucional, porque está afectada

(110) Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura, México 1949, P. 74

tando de manera directa el salario mínimo tanto de --  
los obreros como de los campesinos, porque no pueden--  
cumplir con lo dispuesto en este artículo Constitu--  
cional.

También con esta situación provocada por --  
la exención del impuesto, se hace caso omiso de la ca--  
pacidad contributiva igual sean tratados como desigua--  
les, significando un sacrificio subjetivo mayor para--  
las personas que no pueden gozar de esta exención, --  
con las que si se encuentran en esta situación de ver--  
dadero privilegio.

### 3.- ETAPA DE LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION QUE SE - ENCUENTRA EXENTA DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR A- GREGADO

Las exenciones son un tema muy importante -- dentro de un impuesto como el IVA, porque un regimen - exagerado de exenciones puede desvirtuar todas las ventajas de este sistema impositivo.

Aunque teóricamente el Impuesto al Valor A-- gregado no debería permitir las exenciones, para lo--- grar un funcionamiento sin distorsiones, vemos que la- realidad hace imposible esta concepción teórica, debi- do a determinantes de orden político-social, por lo -- que de hecho existen tales exenciones, aunque contra-- vengan lo establecido por la Constitución en su artícu lo 128, en forma concreta.

Las exenciones pueden ser clasificadas de -- dos formas:

Normal o Tasa Cero.

La exención de tipo Normal, significa que no se gravarán con el impuesto ciertos hechos o bienes. - Esta exención normal puede realizarse en la última eta pa o en las anteriores; si es en la última etapa reper cutirá en la transacción que se realice, pues ésta no- será gravada. Pero si la exención es en cualquiera de- las etapas anteriores a la última, resultará como con- secuencia una acumulación del impuesto, causado por la inclusión del mismo en el costo de la etapa exonerada, pues será luego la base del Impuesto al Valor Agregado.

Si los productos de la actividad exenta se -

destinan a una etapa intermedia, se produce un efecto repercutivo del impuesto.

Si por el contrario, el valor del bien exento se incluye en su totalidad como el valor agregado a la etapa gravada, en virtud de que no habrá impuesto que acreditar, aquí se presenta una desventaja financiera para la etapa gravada, ya que en ella se concreta un monto de impuesto elevado.

En cambio, la base del impuesto se reduce cuando la exención se ofrece a bienes y servicios de consumo final.

"La exención tipo Tasa Cero, tiene la consecuencia de que no solamente no se paga en el momento de la transacción, sino que al operar el mecanismo -- del crédito, ocurre el reintegro total del impuesto en la compra".<sup>(111)</sup>.

En nuestro sistema impositivo el tipo de -- exención es el denominado normal y se aplica tanto a la enajenación de bienes, arrendamientos, prestaciones de servicios e importaciones por lo que en términos generales podemos afirmar, que es de la clase de exenciones que se efectúan en la última etapa y en -- consecuencia se deja de gravar la transacción deseada. "Esto implica que tanto los productores y vendedores de bienes o prestadores de servicios exentos, se encuentran imposibilitados para trasladar el impuesto en sus ventas no obstante ser sujetos de este impues-

(111) Andrade Godínez Ma. de la Paz. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO ESTRATEGIA DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA EN MÉXICO. Tesis. México, 1979. P. 113.

to en las compras que efectúan a sus proveedores". (112)

Al cubrir el gravamen en las compras y no poder compensarlo y tampoco poder retener dicho impuesto a sus clientes, el gravamen repercute en forma directa sobre su patrimonio.

#### 4.- EFECTOS QUE PRODUCE LA EXENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA ETAPA EN QUE SE CONCEDE.

Las exenciones tienen como finalidad, la de evitar el aumento en el precio de ciertos bienes o servicios, por lo que la ley determina exenciones únicamente a determinadas operaciones que se realicen en las enajenaciones de bienes, prestación de servicios, importaciones o arrendamientos.

La exención que establece la ley del IVA, como ya vimos, es en la última etapa; esto implica que tanto las empresas productoras y vendedoras de bienes exentos, se encuentran imposibilitados de recabar el impuesto en las ventas a pesar de ser sujetos que causan este impuesto, es decir, no dejan de ser contribuyentes, en las compras que hacen a sus proveedores.

Al cubrir el impuesto en las compras y no compensarlo, y tampoco retener el IVA a sus clientes, en consecuencia como ya vimos este hecho afecta su patrimonio.

Al permitirse las exenciones en la última -

(112) Paras Páginas Alberto y Jiménez Delgado Miguel.-- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias. México 1972. P. 75.



etapa, tiene como consecuencia que se afecte al fabricante o vendedor, como ya se señaló, siendo el consumidor el beneficiado. Esto ocurre de la siguiente manera:

"Primera Etapa.- El importador de un bien realiza una adquisición en el extranjero y cubre una determinada cantidad por concepto de impuesto.

Segunda Etapa.- El mismo importador, vende al mayorista el producto adquirido en el extranjero en un cierto precio y a su vez un porcentaje por concepto de impuesto. Posteriormente recupera el gravamen pagado y entera al fisco la diferencia.

Tercera Etapa.- A su vez, el mayorista enajena al distribuidor el bien adquirido y retiene a su vez el impuesto relativo, deduciendo el impuesto cubierto previamente en su compra y paga la diferencia al fisco.

Cuarta Etapa.- El detallista vende su producto exento directamente al consumidor, y, como no esta facultado para retener el IVA, ni deducir el impuesto pagado en sus compras, se ve obligado a absorber esta última carga". (113)

Como se puede ver en este caso el total del impuesto ha sido absorbido por el detallista, en tanto que el consumidor no cubrió gravamen alguno en la adquisición.

Por lo tanto, "el consumidor obtiene un beneficio, en virtud de que el productor de artículos exentos no pagó impuestos sobre su valor agregado, pu

diendo por ello obtener su mismo margen de utilidad - en caso de que aumente el precio de venta, pero como - la exención es para que esto no suceda, entonces el -- productor es el perjudicado con tal exención, a menos que reciba un subsidio por la venta de esta clase de - productos". (114)

5.- LAS CONQUISTAS LABORALES EN RELACION CON LA EXEN--  
CION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS  
SINDICALES.

Las conquistas laborales son el resultado - de las demandas obreras, las cuales han sido reconoci- das legalmente y decimos reconocidas legalmente, por- que no siempre el trabajador ha tenido las condicio-- nes actuales de trabajo, pues como sabemos, anterior- mente lo realizaba en situaciones consideradas infra- humanas, con un horario de trabajo de 14 a 16 hrs. o más en forma ininterrumpida, en sitios insalubres, -- etc., esto es que no había ninguna clase de reglas pa- ra que el hombre desempeñara su trabajo.

Todas las mejoras en el trabajo que han si- do obtenidas por los obreros, son conquistas que han- logrado a través de una ardua lucha, primero en forma individual y posteriormente al lograr el reconocimien- to de los sindicatos; " pues el sindicato tiene como- finalidad la de fortalecer la situación del obrero en relación al patrono, obligando a este a actuar en for- ma muy diferente de como lo venían haciendo en el tra-

(114) Ibidem.

.....

to individual". (115)

Desde el momento en que el obrero logró unirse a otros mediante la asociación y constituir un-sindicato, este le proporciona al obrero medios para negarse a un trabajo cuyas condiciones sean de imposible sostenimiento. El derecho a sindicalizarse ha sido una de las mayores conquistas de los obreros.

Otra de las conquistas logradas por los obreros es la Huelga, la cual ha sido definida como un medio de apremio ejercido por los obreros contra sus patronos, con la finalidad de obligar a modificar ciertas condiciones del Contrato de Trabajo; por ejemplo, aumento de salario, disminución de la jornada de trabajo, etc.

El derecho al descanso es otra de las conquistas de la clase proletaria, obteniéndose poco a poco, y gracias a un estado de conciencia, por lo que se reconoció ese derecho.

Otra de las demandas de los obreros a que se accedió, gracias a la actuación de los sindicatos, "fué la de obtener ciertas concesiones de carácter económico, como fué la de exigir el pago del salario en moneda nacional y de curso legal, ya que anteriormente se venía haciendo a través del sistema de trueque. También la fijación del Salario mínimo; así como la creación de una vivienda barata para los trabajadores". (116).

(115) Ochoa y González Miguel. PRINCIPIOS ECONOMICOS. Ed. Cultura., S.A. La Habana 1943. P. 175.

(116) Ibidem. P. 185.

El derecho a la inmovilidad es otro de los derechos que se les concedió a los trabajadores, --- pues anteriormente el patrono separaba a sus obreros sin alegar razón alguna, creándose en consecuencia - un estado de incertidumbre, ya que se podía sustituir a un obrero sin causa justificada.

Así mismo. se accedió al derecho de segurdad, este es un derecho del hombre a no encontrarse desvalido cuando la enfermedad, la vejez, la muerte, u otras causas fortuitas le impidan ganarse el dia--rio sustento y el de su familia.

Todas estas conquistas de los trabajadores se encuentran comprendidas en la rama del derecho de nominado Derecho Social; "este derecho se ocupa tanto de las relaciones de trabajo de carácter indivi--dual, como colectivas; así como, al estudio de las - normas e instituciones para la protección de los tra--bajadores". (117)

Como se puede ver el trabajador ha tenido que luchar constantemente para poder obtener mejores condiciones de trabajo y por supuesto de vida. Otros de los beneficios que han logrado los trabajadores - es el de poder adquirir los bienes necesarios para - su subsistencia a precios bajos y sin tener que pa--gar impuestos en estas adquisiciones; estos bienes - son los denominados de primera necesidad.

Pero el beneficio de tener la exención del

(117) Pérez Patón Roberto.  
DERECHO SOCIAL Y LEGISLACION DEL TRABAJO.  
Ediciones Arayo. 2a. Edición.  
Buenos Aires, 1954. P. 643.

pago del IVA tanto en la clase de bienes mencionados como de otros no necesarios, se puede ver que ha sido gracias a la actuación de los sindicatos obreros, --- pues en esta ley del IVA se hace mención a ellos, al decir que no se pagará el impuesto en la enajenación de los bienes que sin propósito de lucro enajenen en beneficio de sus agremiados, miembros o trabajadores, las tiendas establecidas por sindicatos obreros, organizaciones ejidales o comunales; así como las dependencias u organismos públicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en disposiciones de carácter general.

De lo anterior se puede deducir que este beneficio es únicamente para obreros a través de sus -- sindicatos, si es que gozan de este beneficio, pues no todos los sindicatos se encuentran en esta situación, por lo que se puede decir que esta es una conquista sindical, aunque este beneficio también es para los empleados del Estado, por lo que a estas tiendas sindicales las podemos dividir en dos clases:

#### Tiendas Sindicales y Tiendas Patronales.

Aunque en las tiendas sindicales se puede dar la intervención del patrono, a través de la aportación de recursos económicos en una cantidad similar a la que aporta el sindicato, ya sea esta intervención en forma voluntaria o por así haberlo convenido en el Contrato Colectivo de Trabajo.

En tanto que en las tiendas patronales es el patrón precisamente el que las administra en forma directa.

## 6.- LOS ESTIMULOS FISCALES EN RELACION CON LA EXENCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS TIENDAS SINDICALES

Antes de iniciar el estudio de este inciso, es necesario señalar primero lo que se entiende por estímulo o incentivo fiscal. Así vemos que "constituye un incentivo fiscal todo tratamiento tributario especial que para obtener un determinado objetivo y concedido en razón del cumplimiento de ciertas condiciones, determine una reducción de la carga tributaria normal respecto de cualquier ingreso". (118)

Igualmente puede tener este carácter la postergación del cobro de un impuesto en términos similares.

Así vemos, que uno de los instrumentos a disposición del Estado en sus funciones de dirigir y promover la actividad económica es precisamente el estímulo fiscal. Ya que a través de este, es posible fomentar aquellas actividades que, son importantes para las autoridades gubernamentales, desde el punto de vista de interés nacional, o bien, orientar las decisiones económicas hacia la consecución de estas finalidades, consideradas como prioritarias como es el caso del aumento de la inversión, la producción de bienes de consumo, etc.

Es por esto que dentro de este contexto, "es

(118) D.E.A LAS TRIBUTACIONES SOBRE EL INGRESO Y LOS INCENTIVOS FISCALES EN CENTROAMERICA.  
Comercio Exterior. Bol. XXVII, Nº 7.  
Bco. de Comercio Exterior. México, Julio 1977.  
P. 807.

de gran importancia el diseño y la aplicación de una política de estímulos fiscales, que establezcan, en forma específica cuales son las necesidades de cada sector de la economía, delimitando los derechos y obligaciones tanto del Estado como de los beneficiarios; deberá ser bastante flexible para adaptarse a situaciones cambiantes y al mismo tiempo ser lo suficientemente rígida a fin de evitar abusos en su aplicación y ser congruente con los objetivos económicos y sociales del país". (119)

La efectividad de un estímulo fiscal depende de varios factores, tanto subjetivos como objetivos; sin embargo, también debe tener algunas características que son fundamentales para que pueda ser eficaz:

"En primer lugar, es necesario que el estímulo fiscal sea utilizado cuando dentro del conjunto de medios -- con que cuenta el Estado resulte el más apropiado para alcanzar el objetivo propuesto.

Otro aspecto importante es el de la sencillez de los objetivos. Pues se considera fundamental que cada estímulo esté relacionado con un fin específico y no con dos o más.

Un tercer elemento, es el de la claridad y previsión tanto de la naturaleza y el monto de los apoyos a otorgar, como en lo que se refiere a los requisitos que deben cumplir los beneficiarios para obtener el apoyo y continuar gozando de él.

(119) Revista de Hacienda Federal.  
ESTIMULO FISCAL.  
Julio-Agosto, 1977. P. 9.

La cuarta característica fundamental, es - que el estímulo fiscal sea oportuno si ha de ser eficaz, y por último; evitar la duplicidad y hasta contradicciones en el otorgamiento de los estímulos fiscales". (120)

El estímulo fiscal se divide en tres aspectos: Los subsidios; estímulo fiscal, y las exenciones.

De lo anterior vemos, que al considerarse a la exención como un medio de estímulo fiscal, observamos que en la ley del IVA, se contempla la exención de dicho impuesto en la realización de las actividades que la misma ley regula. "Aunque la exención de un impuesto puede tener diferentes consecuencias, --- unas en perjuicio del consumidor y del último proveedor, o en perjuicio del fisco". (121)

En este caso de la exención del IVA, establecida en forma específica por el artículo 90, fracción VIII, creemos que el perjudicado es el fisco al no percibir este impuesto, pues al tratarse de bienes de consumo necesario, absorbe por lo tanto el Estado la pérdida que significa no percibir ese gravamen, sufriendo un menoscabo los ingresos, aunque esto obedece a la política del gobierno, de producir estos bienes a precios bajos y como no es posible que el comerciante acepte producirlos con pérdidas que afectarían sus utilidades, el gobierno se vé en la necesidad de producirlos directamente, o de otorgar un subsidio a esas productoras.

(120) Ibidem. P. 10.

(121) Paras Páges Alberto y Jiménez Delgado Miguel.--- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias. México 1972. P. 75.



Si bien el fisco está sufriendo con esta medida un menoscabo en sus ingresos, también afecta a -- las personas que no tienen acceso a las tiendas que -- gozan de esta exención, y consecuentemente se crea -- una situación de desigualdad entre los consumidores, - situación que fué analizada anteriormente.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Siempre ha existido la necesidad - de que el Estado procure allegarse de los recursos materiales suficientes, para cumplir con los fines que - se le han encomendado, es por esta razón que en un sistema tributario existen diferentes clases de impuestos para estar en condiciones de poder gravar las diversas situaciones impuestas establecidas en las leyes fiscales, siempre tratando de que exista un equilibrio, proporcionalidad y justicia entre el gravamen que se aplica y las personas que tienen la obligación de pagarlo, tomando en consideración la capacidad contributiva de los sujetos obligados. También se aprecia los efectos- posteriores que pudieran suceder.

SEGUNDA.- El impuesto es la forma legal a -- través de la cual el Estado puede obtener los recursos materiales para cumplir con sus fines, es por esta razón que cada tipo de impuesto que se aplique debe perfeccionarse tanto como sea posible o sustituirlo por - otro, para poder abarcar todas las situaciones que se presenten y que se consideren como hechos imponibles - por la Ley. El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que vino a sustituir al I.S.I.M., dadas las multi- ples ventajas que ofrecía. También influyó para su establecimiento en México, el hecho de que se consideró- como el impuesto más perfecto de los de su tipo, que - es de los indirectos; así como también su buen funcio- namiento en los países europeos.

TERCERA.- Debido a que dentro de la aplica- ción de una Ley, no debería de contemplarse ningún tipo de exención de impuestos, aunque en la realidad y -

por diferentes circunstancias, se otorgan exenciones como es el caso de la ley objeto de nuestro análisis. Es por ello que propongo que se elimine la exención del Impuesto al Valor Agregado a que se refiere la citada Ley en la Fracción VIII de su Artículo 9º, -- porque al considerarse en una Ley algún tipo de exención, se desvirtúa su naturaleza, ya que debe ser general, abstracta e impersonal; además de que la exención del IVA en las tiendas sindicales, crea situaciones de verdadero privilegio, de las personas que pertenecen a sindicatos con tiendas de descuento para sus agremiados y gozan de esta clase de exención en detrimento de personas que sí tienen la obligación de pagar este impuesto por no pertenecer a la clase de sindicatos con tienda sindical y que se les permite la exención del IVA.

CUARTA.- Sí existe relación entre algunas de las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución Política con la exención del Impuesto al Valor Agregado en las tiendas sindicales, incluso considero que se violan diversas garantías individuales, como la que se refiere a la igualdad tanto de las personas entre sí, como ante las autoridades; la garantía de libertad de trabajo, porque se obliga a determinadas personas a realizar funciones de retención de este impuesto, funciones que no les son pagadas; la de seguridad jurídica, al permitirse la exención del impuesto a que nos referimos, creando así una situación de privilegio para determinadas personas, privilegio que para otras no existe lo que implica violación a la garantía de igualdad, puesto -- que personas con igual o mayor poder adquisitivo que otras, al realizar sus compras en tiendas sindicales estarán exentas de la obligación de pagar IVA contraponiéndose en consecuencia con los principios de equidad, proporcionalidad y justicia a que se refiere la Fracción IV del Artículo 134 Constitucional.

QUINTA.- Los bienes que son necesarios para el desarrollo de las personas deberían de estar libres de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado por lo -- que debe de ampliarse el concepto de bienes de primera necesidad, e incluir en él las medicinas, el calzado, - el vestido y otros bienes que se enajenan en ciertas - tiendas sindicales en forma exclusiva.

SEXTA.- Se debe de reflexionar al establecer - los impuestos, tomar en cuenta a las personas que se - van a ver afectadas en su patrimonio, pues algunas no - tienen capacidad contributiva y tienen la obligación - de pagar el impuesto al que nos estamos refiriendo, en - la adquisición de bienes que hacen, y que en las tien - das sindicales están exentas del pago del IVA bienes - que son adquiridos tanto por personas con capacidad -- contributiva como por personas que carecen de ésta ca - pacidad, con lo cual se hace patente una situación de - desigualdad.

SEPTIMA.- Independientemente de que se pudiera ubicar en forma precisa a la exención del Impuesto al - Valor Agregado en las Tiendas Sindicales, como una con - quista laboral en los sindicatos ó estímulo fiscal, de - bería hacerse en términos generales, es decir, ampliar - dichas tiendas y eliminar la exclusividad de las Tien - das Sindicales, permitiendo el libre acceso a esta cla - se de tiendas a todas las personas, ya sea que perte - nezcan a un determinado sindicato o que no pertenezcan - a ninguno. Esto podría hacerse si se aumenta el subsidio a los bienes que se enajenan eliminando definitiva - mente el impuesto a los bienes de primera necesidad, - ampliando desde luego este concepto como ya lo hemos - manifestado.

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

1. Andrade Godínez María de la Paz. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO UNA ESTRATEGIA DE LA POLITICA TRIBUTARIA EN MEXICO. Tesis -- profesional. México 1979.
2. Andreosi Manuel. DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.
3. Asociación Latinoamericana de Libre Comercio. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, ESTRUCTURA FORMAL Y FUNCIONAL.
4. Beyer De Roalandini C. Elizabeth. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (TEORIA Y APLICACION EN MEXICO) Tesis profesional. México 1971.
5. Cosciani Cesareo. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. De Palma. Buenos Aires Argentina.
6. Domínguez Orozco Jaime. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Grupo Editorial Expansión. México -- 1981.
- 7.- Egret George. EL IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) Ediciones OIKUS-TAU., S.A. 1a. Edición, 1977.
8. Fisher H.D.R. LA IMPLANTACION DE UN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ALEMANIA FEDERAL. - Conferencia reproducida en la XV semana de Estudios de Derecho Financiero del -- Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales. Madrid.
9. Flores Zavala Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Ed. Porrúa S.A. 22a. Edición. México 1983.
10. Garza de la S.F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO E. -- Porrúa. 22a. Edición. México 1983.
11. Garza J. Servando. LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES - EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. - Cultura. México 1949.
12. Grijalvo Torres, Luis. LOS INCENTIVOS FISCALES COMO INSTRUMENTO DE UNA POLITICA DE DESARROLLO REGIONAL. Tesis profesional. México 1980.

13. Hernández Toledo Carlos. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO INSTRUMENTO DE CONTROL. Tesis profesional. México 1979.
14. Illanes Luis. LA IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAISES DE AMERICA. Ed. Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Buenos Aires Argentina.
15. Laufenburger, Henry. FINANZAS COMPARADAS. Ed. F.C. E. México Buenos Aires.
16. M. Allan Charles. LA TEORIA DE LA TRIBUTACION. Editorial Alianza Universidad.
17. Margain Manautou E. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. U.A.S.L. P. 2a. Edición México 1969.
18. María y Campos Mauricio. DE LA POLITICA DE LOS ESTIMULOS FISCALES EN 1978. Revista numérica 39. Enero de 1978.
19. Martínez Martínez Dionisio. EL SISTEMA FINANCIERO-DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Ed. Centro de Investigaciones Fiscales.
20. Martínez Sobral Enrique. ELEMENTOS DE HACIENDA PUBLICA. Ediciones Botas. México 1939.
21. Ochoa y González Miguel. PRINCIPIOS ECONOMICOS. Ed. Cultura S.A. La Habana 1943.
22. Parás Pages Alberto y Jiménez Delgado Miguel. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ed. Centro de Investigaciones Tributarias. México 1972.
23. Pérez Paton Roberto. DERECHO SOCIAL Y LEGISLACION - DEL TRABAJO. Ediciones Arayo. 2a. Edición. Buenos Aires 1954.
24. Pina Rafael De. ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL MEXICANO. Ed. Porrúa, S.A. 5a. Edición Vol. II 1973.
25. Porras y López Armando. DERECHO FISCAL. 1a. Edición. Editorial Porrúa S.A. México 1977.
26. Posadas Belgrano G.A. DERECHO TRIBUTARIO. Ed. Medina 1959.
27. Revista de Hacienda Federal. ESTIMULO FISCAL Julio Agosto. México 1977.
28. Revista de Investigación Fiscal No. 27 S.H.C.P. -- Marzo México 1968.

29. Revista de Investigación Fiscal No. 36. S.H.C.P.-  
Diciembre. México 1968.
30. Rodríguez M. Alfonso. EL IVA PARA MEXICO. Editado  
por S.H.C.P. México 1979.
31. Rojina Villegas Rafael. COMPENDIO DE DERECHO CI--  
VIL Ed. Porrúa S.A. 8a. Edición Vol. II.  
México 1976.
32. Rosembuj Tulio. INTRODUCCION A LA REFORMA TRIBUTA  
RIA. 1a. Edición. Ediciones Blume-Bar-  
celona.