

301809

47
2y.



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

ESCUELA DE DERECHO
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

Algunas Consideraciones Acerca del Impuesto al Valor Agregado con Especial Referencia a la Justicia Tributaria.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
FERNANDO VALENZUELA PERNAS

MEXICO, D. F.,

1986

DATA DE ORIGEN



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

	PAGINA
PROLOGO	1
CAPITULO I	
GENERALIDADES ACERCA DE LA	
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	
I. OBJETO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL - ESTADO.	6
II. INSTRUMENTOS ECONOMICOS PARA LA REALIZA CION DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ES- TADO	6
A). Impuestos. Concepto.	7
B). Aportaciones de Seguridad Social. Concepto.	8
C). Derechos. Concepto.	8
D). Aprovechamientos. Concepto	8
E). Productos. Concepto.	9
III. COMENTARIO SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIE- RA DEL ESTADO.	9

CAPITULO II

EL IMPUESTO

I.	ANTECEDENTES HISTORICOS	12
	A). México Pre-Colonial	12
	B). El Sistema Tributario en la Edad Me dia en Europa.	15
	C). El Sistema Tributario en el Siglo - XIX en Expaña.	21
	D). El Sistema Tributario en el Siglo - XIX en México.	23
II.	CONCEPTO.	24
	A). Código Fiscal de la Federación. 1966	24
	B). Código Fiscal de la Federación. 1983	29
III.	CLASIFICACION	30
	A). Impuestos al Ingreso	32
	B). Impuestos al Consumo	34
	C). Impuestos a la Riqueza	36

CAPITULO III

LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICION

I.	ADAM SMITH	40
II.	ADOLFO WAGNER	41
III.	FRITZ NEUMARK	44

CAPITULO IV

LA JUSTICIA TRIBUTARIA

I.	CONCEPTUALIZACION DE LOS TERMINOS PRO- PORCIONALIDAD Y EQUIDAD.	48
	A). Ernesto Flores Zavala	49
	B). Emilio Margain Manautou	
	C). Servando J. Garza	50
	D). José Rivera Pérez Campos	51
	E). Ignacio Burgoa	51
	F). Sergio Francisco de la Garza	52
	G). Dolores Chapoy Bonifaz	53
	H). Dino Jarach	53
	I). Fritz Neumark	54
	J). Richard Goode	55

K).	John F. Due	56
L).	Comentario sobre los Términos en <u>Es</u> <u>tudio.</u>	58
II.	RESEÑA DE LAS DIVERSAS POSTURAS QUE SO- BRE EL PARTICULAR HA ADOPTADO LA SUPRE- MA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.	63
A).	Tesis Vallarta	64
B).	Tesis Sustentada en la Ejecutoria - Aurelio Maldonado	65
C).	Tesis Carreño	67
D).	Tesis Bartlett	68
E).	Tesis Reciente	71
	1.- Informe del Presidente de la Su- prema Corte de Justicia del Año de 1969.	71
	2.- Ejecutoria Dictada el 12 de Fe- brero de 1974.	73
	3.- Tesis Jurisprudencial Número 541 de Año de 1955.	73
	4.- Sentencia Dictada el 27 de Febr <u>e</u> ro de 1973.	74
	5.- Ejecutoria de Fecha 2 de Junio - de 1970.	74
	6.- Informe a la Suprema Corte de Jus- ticia de la Nación del Año de - - 1969.	75

7.- Informe a la Suprema Corte de - Justicia de la Nación del Año - de 1968.	75
8.- Informe a la Suprema Corte de - Justicia de la Nación del Año - de 1970. Primera Parte.	76
9.- Informe a la Suprema Corte de - Justicia de la Nación del Año - de 1970. Sala Auxiliar.	77
F). Suprema Corte Argentina	77
G). Suprema Corte Norteamericana	81
III. LA DOBLE IMPOSICION	84

CAPITULO V

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I. GENERALIDADES DEL IMPUESTOS AL VALOR -- AGREGADO.	89
A). Antecedentes Históricos.	89
B). Clasificación	91
1.- Impuestos Plurifásicos Acumula- tivos.	94
2.- Impuestos Plurifásicos no Acumu- lativos.	95

II.	EFFECTOS ECONOMICOS DE UNA IMPOSICION -- POR VALOR AGREGADO.	97
III.	EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL DE- RECHO POSITIVO MEXICANO.	101
	A). Exposición de Motivos	101
	B). Elementos Sustantivos del Impuesto- al Valor Agregado	103
	C). Objeto Gravable del Impuesto al Va- lor Agregado.	109

CAPITULO VI

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LA LUZ DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA

I.	NOTAS PRELIMINARES	119
II.	EXAMEN DE SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	121
III.	EXAMEN DE SU CONSTITUCIONALIDAD	134
	COMENTARIO A LA REFORMA EFECTUADA AL IM- PUESTO AL VALOR AGREGADO EN CUANTO A SU- ARTICULO 32 FRACCION III.	145
	CONCLUSIONES	153
	BIBLIOGRAFIA	156

PROLOGO

De todos los ingresos de que dispone el Estado para allegarse los recursos que le son necesarios, son los impuestos los que vienen a constituir la forma normal y más importante de obtenerlos.

El impuesto, desde el punto de vista financiero, es el principal ingreso de los Estados modernos.

La razón de la importancia del impuesto dentro del ingreso del Estado, radica en la naturaleza de la mayor parte de los bienes y servicios que produce el mismo que viene a satisfacer necesidades generales, por lo cual, el Estado no puede precisar quién es la persona que se beneficia y en qué medida lo hace, a diferencia del productor privado, quien recupera los costos invertidos y asegura la posibilidad de seguirlos prestando, mediante el precio, el Estado recurre al impuesto.

Como consecuencia de la situación que presentaba el impuesto sobre Ingresos Mercantiles en su administración se hizo necesaria la implantación de un nuevo impuesto -- que viniera a ser aplicable a todo el universo del contri

buyente mexicano, por supuesto, éste gravamen debía seguir los lineamientos de proporcionalidad y equidad.

El Impuesto al Valor Agregado entra en vigor en nuestro país el 1o. de enero de 1980, siendo una novedad dentro del Régimen Fiscal Mexicano. Sin embargo, hace ya varios años que se viene aplicando en varios países de mayor adelanto donde se ha acumulado una rica experiencia acerca de su operación y administración.

Al implantarse el Impuesto al Valor Agregado, trajo consigo numerosas ventajas, ya que vino a corregir algunas deficiencias derivadas de los impuestos vigentes en aquella época. La más importante, es la anulación del efecto acumulativo que presentaba el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en el que se acumulaba el gravamen a lo largo de cada una de las etapas que integran el proceso de producción de los bienes y servicios, lo cual dificultaba su administración, se duplicaba varias veces su pago y se encarecían los productos en perjuicio del consumidor final.

El Impuesto al Valor Agregado en cambio, se causa en cada fase del ciclo productivo sólo en el valor agregado durante la misma, de tal manera que se evita la duplica-

ción y la acumulación, se facilita su cálculo y se reducen las posibilidades de que los precios aumenten a su amparo.

El objeto del presente trabajo se limita al análisis - en forma somera - de la naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado en su forma proporcional y equitativa, como requisito indispensable para la constitucionalidad de su aplicación; asimismo, va encaminado a desvirtuar algunas críticas que han surgido con la aplicación de este gravamen en nuestro país, tomando como fundamento esencial el artículo 31. fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES ACERCA DE LA
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL -
ESTADO

CAPITULO I
GENERALIDADES ACERCA DE LA ACTIVIDAD
FINANCIERA DEL ESTADO

La innegable dimensión económica que posee la actividad financiera del Estado, hizo que los estudiosos de la Economía Política antes que ningunos otros (por ejemplo, Adam Smith, en su "Tratado de la Riqueza de las Naciones" y David Ricardo en su "Principios de Economía Política y Tributación") consideraran a la ciencia de las finanzas públicas como una rama de la ciencia económica.

"Giannini precisa con toda razón que la actividad financiera es una rama de la actividad financiera administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo... En esta exigencia debe informarse especialmente la actividad financiera: 1o.- Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído de la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2o.- Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere de un sistema de disposiciones imperativas". (1)

(1) Citado por Sergio F. de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1985, pág. 5.

I. OBJETO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Según el Maestro Sergio Francisco de la Garza (2), la actividad financiera del Estado reconoce, tres momentos -- fundamentales en su desarrollo económico, mismos a saber:

"a).- El de la obtención de los ingresos, los cuales-- pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho -- privado, como es la explotación de su propio patrimonio -- (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo: los diversos tipos de tributos;

b).- La gestión o manejo de los recursos obtenidos y - la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente;

c).- La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, - la prestación de los servicios públicos y la realización - de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado Moderno se ha echado a costas".

II. INSTRUMENTOS ECONOMICOS PARA LA REALIZACION DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Los instrumentos económicos mediante los cuales se pue den realizar estas finalidades son los siguientes:

(2) De la Garza Sergio F., Op. Cit. pág. 3.

- Ingresos.
- gasto Público
- Moneda
- Deuda Pública
- Regulación Jurídica y Control Directo
- Actuación a través de las empresas públicas.

De los instrumentos anteriores, sin lugar a dudas los ingresos y los gastos representan el punto de apoyo de casi toda sana política financiera hoy en día.

Los ingresos suelen dividirse en tributarios (fisc--ales) y no tributarios. Los primeros son aquellos que el Estado obtiene en su carácter de titular de la potestad--impositiva; de ahí que los segundos, por exclusión, son - todos aquellos que no derivan del ejercicio de dicha atri--bución fundamental, por ejemplo: La enajenación que el Es--tado efectúa de sus bienes, o en su caso el arrendamiento de los mismos.

También de manera general, los ingresos tributarios--fiscales se dividen en:

1. Impuestos.- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales-

que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo. (Art. 2o. fracción I).

2. Aportaciones de seguridad social.- Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. (Art. 2o. fracción II).
3. Derechos.- Son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. (Art. 2o. fracción III).
4. Aprovechamientos.- Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación es-

tatal. (Art. 3º primer párrafo).

5. Productos.- Son las contraprestaciones por los ser vicios que presta el Estado en sus funciones de de recho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado (Art. - 3º tercer párrafo).

Gabino Fraga (3), considera que al Estado se le asignan determinados fines que varían en el espacio y en el tiempo, los cuales van de acuerdo con el desarrollo de la civilización y con el cambio de las necesidades sociales que exigen una satisfacción adecuada.

La realización de esos fines tan diversos requiere -- que el Estado tenga a su disposición los medios adecuados, esto es, el Estado se vale de los diversos instrumen tos económicos que han sido mencionados anteriormente, pa ra ejecutar los fines propuestos por el mismo.

III. COMENTARIO SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL EDO.

Lo anteriormente comentado nos lleva a concluir, que en el aspecto jurídico, la actividad financiera que reali za el Estado como el resto de la actividad administrativa,

(3) Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, Mé xico 1980, pág. 4-5.

se encuentra sometida al derecho positivo, es decir, al conjunto de normas jurídicas que integran el derecho financiero público o derecho fiscal. Dicha actividad financiera tiene, indudablemente, una dimensión económica ya que su contenido es de tal carácter, razón por la cual, uno de los aspectos que comprende la actividad financiera del Estado para la realización de sus fines es el aspecto económico, por cuanto que el Estado ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos, necesarios para el cumplimiento de los fines que se ha trazado.

CAPITULO II

EL IMPUESTO

CAPITULO II

EL IMPUESTO

I. ANTECEDENTES HISTORICOS

A) México Pre-Colonial.

El destino del impuesto, su implicación económica, su forma de pago y otras de sus modalidades que serfa prolijo enumerar, han variado indiscutiblemente en la historia de los pueblos. En lo que concierne a México, nos remontaremos hasta la época pre-hispánica en donde existió un sistema fiscal acorde con el régimen cultural de las diversas comunidades que habitaron su territorio tratándose de los pueblos de Anáhuac, que en cierta manera sus costumbres contributivas eran afines a los aztecas o mexicas, ya que estos últimos ejercían una especie de confederación o alianza sobre ellos.

El sistema tributario que existía en ese entonces, se encontraba fundado en la obligación colectiva o individual de tributar para los gastos comunes bajo distintos medios.

Don Lucio Mendieta y Núñez afirma, (4) que dichos gas

(4) Mendieta y Núñez Lucio, El Derecho Precolonial, Ed.-Porrúa, México 1970, pags. 57-58.

tos debían erogarse para sostener el ejército, el sacerdo
cio y las casas reales.

Sostiene también, que eran los pueblos vencidos quienes soportaban la mayor parte de las exigencias pecunias de los vencedores, continúa diciendo que cuando un pueblo era vencido por la triple alianza (constituida por los reinos de México, Texcoco y Tacuba), se le imponía un tributo de acuerdo con sus recursos, el cual consistía en una cantidad de efectos que el pueblo o la provincia sometidos entregaban periódicamente a sus conquistadores, es decir, dos o tres veces al año, o cada ochenta días según el pacto.

Por su parte, Ignacio Romerovargas Iturbide asienta que "En caso de calamidades públicas (inundaciones, hambres, epidemias, etc.) y pérdida de cosechas, se otorgaba la exención de impuestos y se establecía un sistema de asistencia pública, con los productos recaudados en los almacenes generales del Estado." (5)

Posteriormente, "En la Nueva España el régimen fiscal no era unitario y se fue integrando paulatinamente a tra-

(5) Citado por Lucio Mendieta y Núñez, Op. Cit. pág. 58.

vés de diferentes ordenanzas reales creativas de distintos tributos expedidas en diversas épocas. Durante los primeros años de la Colonia el principal impuesto fue el llamado quinto real, o sea, la quinta parte de los metales preciosos que adquiriesen los conquistadores y posteriormente -- los encomenderos. Se gravaron después la plata y el azogue, metal este último que fue materia de uno de los primeros estancos o monopolios del Estado. En relación con la plata se establecieron dos impuestos, el de amonedación y el que se llamó "derecho de vajilla" durante la segunda mitad del siglo XVII. Para cumplir la obligación de pago de este último impuesto, los particulares, antes de labrar la plata para fabricar vajilla, debían llevar este metal -- ante los oficiales para que fuera "quintado", es decir, para que se separara de él el "quinto real". La inobservancia de esta obligación se sancionaba con la pérdida del metal en beneficio de la Real Hacienda y con el fin de controlar fiscalmente a los fabricantes de objetos de plata, se prohibió el oficio de platero a los que no residiesen -- en la capital de la Nueva España y se ordenó que, en aquella, no estuviesen dispersas las platerías sino concentradas en una sola calle de la ciudad de México y que por esta causa se denominó "de Plateros".

Los tributos que pagaban los indios formaban otra fuern

te importante de ingresos para la Real Hacienda. Este impuesto fue primero de cuatro reales y Felipe II lo duplicó, llegando a fluctuar a fines del siglo XVIII entre uno y tres pesos en atención al lugar de residencia de los tributarios. De su pago estaban exentos los caciques, los enfermos y las mujeres. A consecuencia del sistema de repartimientos el tributo que debían cubrir los indios encomendados lo percibían los encomenderos por cesión que en su favor hizo el rey respecto de la prerrogativa de cobrarlos, circunstancia que alientó la codicia de aquéllos y propició los tratamientos crueles e inhumanos de que eran víctimas los tributarios." (6)

B) El Sistema Tributario en la Edad Media en Europa

Resulta pertinente comentar en forma somera, el régimen tributario que prevalecía en Europa, en tiempos de la Edad Media, en virtud de la gran influencia que viene a tener en nuestro sistema tributario mexicano.

De tal manera, el Maestro Flores Zavala (7) sostiene, que eran los señores feudales, quienes facultados por el rey para ejercer todo acto de poder en contra de los habitantes que se encontrasen dentro de sus feudos, les impo-

(6) Burgoa Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, México 1973, pags. 143-144.

(7) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México 1980, pags. 27-32.

nían una serie de obligaciones que habrían de cumplir so-pena de ser sancionados severamente. Dichas obligaciones se dividían en dos grupos:

a).- Las relativas a la prestación de servicios perso-
nales, y

b).- Las relativas a las prestaciones económicas.

De la misma manera los habitantes de sus feudos se di-
vidían en tres clases:

a).- Los Vasallos,

b).- Los Siervos, y

c).- Demás miembros del feudo.

El vasallo tenía para con su señor obligaciones que -
pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la presta-
ción de servicios personales, y las relativas a prestacio-
nes económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar -
que consistía en acompañar al señor a la guerra; también-
tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia -
en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los-

visitantes de su señor. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando este caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: una consistente en la prestación de servicios personales, y otra de carácter económico.

Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: la capacitación, el formariage y la mano muerta.

La capacitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba.

con persona extraña al feudo.

La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar y si el señor autorizaba que percibiera la herencia, debían pagar un crecido rescate a lo que se llamaba "derecho de relieve"

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la pagaban se les despojaba o se les exigía una multa.

El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor -- obtenía: gavillas de trigo, de avena, gallinas, etc.

Se exigían derechos por cortar leñas en los bosques, -- por pastar ganados y por pescar en las aguas señoriales; -- por ejemplo, en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca del esturión y de la ballena en las aguas que bañan las costas inglesas.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían -- al señor.

Los señores gravaban también el tránsito de las mercan

cias, y muchas veces interceptaban un camino o un río y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que se pagara el derecho correspondiente.

Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las -- puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie; -- por ejemplo en 1218, todo mercader forastero que pasara -- por San Owen, o por sus arrabales para ir a a vender especies a Inglaterra, debía al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en Paris por la puerta de Petit-Chatellet, debía cantar una canción, y los que enseñaban a monos debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador.

Además de esos derechos, el señor también tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por el mismo, y podía también obtener de los mercaderes, al fiado los géneros que le convenía.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en

tanto éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho los señores, designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

C) El Sistema Tributario en el Siglo XIX en España.

En virtud de los antecedentes vertidos, surgió la necesidad de realizar un sistema impositivo sobre bases más justas, lo que originó el nacimiento de una justicia tributaria integrada por los principios de proporcionalidad y equidad, cuyo fin es el abolir la imposición de tributos en forma arbitraria. De donde podemos observar que tales objetivos felizmente se alcanzaron en España* mediante el Decreto (24 de agosto de 1811) que declaraba que en las Cortes residía la soberanía nacional y que estas mismas, reconocían, proclamaban y juraban por rey a Fernando VII.

* Es menester recordar, que con anterioridad a la Constitución de Cádiz, surge con motivo de la revolución francesa, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, pero no se crea tampoco, como se dice a veces, que dicha constitución esté calcada de la francesa, tomando en consideración que el cierto parecido era obligado, puesto que ambas tenían los mismos principios democráticos-liberales del siglo XVIII, y que la Constitución de Cádiz pudo utilizar como pauta a la francesa en lo referente a la línea ideológica.

Tras el citado Decreto vinieron infinidad de reformas trascendentales en materia tributaria:

- " Fueron incorporados a la nación todos los señoríos jurisdiccionales y abolidos los dictados de vasallo y vasallaje, las pretensiones tanto reales como personales que debiesen su origen a título jurisdiccional y los privilegios llamados exclusivos, prohibitivos y privativos que tuviesen el mismo origen señorial, como los de caza, pesca, molino, horno, etc. En consonancia con esta reforma se suprimieron las pruebas de nobleza exigidas para ingresar a las academias y colegios militares de mar y tierra.
- Fueron abolidas las mitas o repartimientos de indios y todo servicio personal que con esos y otros nombres se prestase a corporaciones o particulares...
- Ordenóse que fuera libre el tráfico interior de los granos". (8)

Pero lo más trascendental de las reformas, fué la carta fundamental llamada Constitución de Cádiz, promulgada el 19 de marzo de 1812, prescribiéndose en su artículo 339

"Las contribuciones se repartirán entre todos los españo-

(8) Miranda José, Las Ideas y las Instituciones Políticas Mexicanas, U.N.A.M., México 1978, págs. 223-224.

les en proporción de sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno". (9)

D) El Sistema Tributario en el Siglo XIX en México

Posteriormente, en el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano del 10 de abril de 1865 se estatuyó en su artículo 59, comprendido en el Título XV, de las garantías individuales, que: "Todos los habitantes del Imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expediesen". (10)

La obligación tributaria y el aludido principio de legalidad de los impuestos se repiten en ordenamientos constitucionales posteriores, como las Siete Leyes de 1836, - (11) en la cual se asentó como obligación de los mexicanos cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y les comprendan.

"El artículo 36 del Proyecto Constitucional elaborado por la Comisión designada por el Congreso Constituyen

(9) Ibidem. pág. 225.

(10) Yañez Ruiz Manuel, El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, S.H.C.P. México 1958, pág. 113.

(11) Citado por José Miranda, Op. Cit. pág. 357.

te de 1856-57..., estableció como obligación del mexicano "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que resida, de la manera -- proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este texto fué aprobado unánimemente por los diputados que concurrieron a la sesión en que se dió lectura (26 de agosto de 1856) y se convirtió en la fracción III del artículo 31 de la Constitución del 57. El proyecto de reformas a esta Carta fundamental que presentó Don Venustiano Carranza al Congreso de Querétaro, el primero de diciembre de mil novecientos dieciséis reprodujo la mencionada fórmula, misma que, previa su aprobación por este Congreso en sesión de 19 de enero de 1917, se insertó definitivamente en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana vigente". (12)

II. CONCEPTO

A) Código Fiscal de la Federación. 1966.

El artículo Segundo del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 que entró en vigor el 10 de abril de 1967, establecía el concepto de impuesto de la siguiente manera:

(12) Burgoa Ignacio, Op. Cit., pág. 146.

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos."

En esta definición encontramos diversos elementos que valen la pena ser estudiados en forma separada, en virtud de que la mayoría de éstos los encontramos en la definición que sobre el impuesto realiza el Código Fiscal de la Federación actualmente vigente. Por esto, recurrimos de manera interpretativa al desgloce que el maestro Flores Zavala (13), efectúa en relación al concepto de impuestos que establecía el Código del 38.

El impuesto, dice la definición, es una prestación. Así es, el impuesto es una prestación, por que la paga que realiza el contribuyente se hace sin compensación alguna, es por esto, que el efecto que se le quiso dar a la palabra "prestación", es que con este calificativo se pretenda oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, razón por la

(13) Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. págs. 37-39.

Resulta sumamente importante comentar que el desgloce de la definición de impuesto, que hace Flores Zavala es en base al Código del 38, sin embargo, es el mismo autor quien sostiene que dicha definición es esencialmente igual a la del precepto que establecía el Código de 1966.

cual, el significado fundamental que se le ha dado al término en comentario ha sido en el sentido de que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto; también es cierto, que gran parte de los ingresos del Estado se invertirán en servicios públicos, pero esto no significa de ninguna manera que por ese hecho, habrá una relación directa y perceptible entre el pago del particular y la actividad del Estado, en virtud de que éste debe hacer su aportación económica al Estado porque, está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata.

Agrega la Ley, es una prestación en "dinero o en especie". En efecto, para que la prestación puede denominarse impuesto, ésta, necesariamente debe ser en dinero, o en especie, no en servicios; es decir, no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales que tengan el carácter de obligatorios, tales como el servicio militar, el de jurados, etc.

Continúa diciendo la definición: prestación que "fija la ley". Es por esto, que en el derecho tributario existe el principio de que a través de la ley y sólo por ella, se puede ejercer el poder del imperio estatal. En materia tributaria, el poder del imperio del Estado se ejerce

Únicamente por el Poder Legislativo, en el momento en que expide la ley tributaria, a lo que podríamos denominar como la fuerza coercitiva de la ley, es decir, el impuesto se deriva de la voluntad del Estado expresada por medio de la ley, razón por la cual no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto ni la expresión de su conformidad o aprobación; el Estado los establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía como decía la escuela clásica.

Es pertinente señalar, que la aplicación de esta fuerza empleada por el Estado para el pago de un impuesto, deberá cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad que dispone el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; es por esto, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha sostenido lo siguiente: "Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca". (tomo XXXIV, pág. 2035)

Sigue diciendo la Ley: "con carácter general y obligatorio". El artículo 31 fracción IV de la Constitución nos señala la obligación que todos los mexicanos tenemos que contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcio--

nal y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Ella es la obligación general en materia contributiva; la obligación de cubrir un impuesto derivado de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Agregando el desglose de la definición de impuesto, a manera de criterio personal, observamos que el Código del 66 establece la obligación al pago de los impuestos a las "personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". En cuanto a las personas físicas y morales, es menester que éstas se encuentren dentro de una situación prevista por la ley generadora de un crédito fiscal. Por lo que respecta al último párrafo de la definición de la multicitada contribución que establecía el Código en comentario, "para cubrir los gastos públicos"; el legislador tomó en consideración al decir que estas prestaciones se destinarán a la satisfacción de las necesidades colectivas, sería incurrir en un error, debido a que el producto de los impuestos como todo ingreso público, se designa a cubrir los gastos que exija la actividad del Estado, --

aún cuando la satisfacción de las necesidades colectivas sea la más importante de ellas, no deben entenderse por tal hecho como el fin único que el Estado persigue. Así mismo, el artículo 31 constitucional en su fracción IV - establece, que todo ingreso derivado de un tributo deberá destinarse al gasto público, toda vez que dicho ingreso no se puede destinar para un fin distinto.

B) Código Fiscal de la Federación. 1983

Por lo que respecta a la actual definición de impuestos, el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1983 establece: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo".

Por todo lo antes expuesto, se concluye que el impuesto constituye la figura jurídica tributaria por excelencia, no solo por su naturaleza sino también por su importancia como factor de financiamiento del gasto público.

III. CLASIFICACION

Las corrientes modernas clasifican a los impuestos según graven al ingreso, al consumo -en sentido amplio- y la riqueza.

Para lo anterior se acude a la representación esquemática de la actividad económica. En un sistema capitalista existen dos corrientes: una de bienes y servicios y otra de dinero.

"Entre consumidores y empresas se establece un verdadero circuito de bienes y servicios. En efecto, los consumidores presentan a las empresas bienes y servicios productivos en forma de tierra o recursos naturales, trabajo y bienes de capital (factores de producción). A su vez las empresas, con base en dichas aportaciones elaboran bienes y servicios destinados a los consumidores que al recibirlos, cierran el circuito.

Existe, por otra parte, una corriente correlativa de dinero que opera en sentido inverso a la corriente de bienes y servicios. Las empresas pagan a los consumidores una suma de dinero por concepto de alquiler de los factores de producción en forma de salarios, intereses y

renta. A su vez los consumidores pagan por concepto de -compras de bienes de consumo". (14)

De conformidad con esta idea del doble circuito económico, existen transacciones a lo largo de todo el proceso, así como pagos correlativos.

La actividad impositiva puede recaer en el circuito -de adquisición de bienes o servicios, o bien en el circuito de ingresos por dichos factores productivos; es decir, el impuesto -en términos más precisos- puede tener como -objeto el volumen total o parcial de las transacciones -- que en relación a los bienes y servicios efectúan los operadores económicos, o por otra parte, el volumen de ingresos, total o parcial, que a modo de retribución reciben -los factores de la producción.

De esta manera se ve claramente perfilada la diferencia fundamental existente entre la imposición al consumo y la imposición al ingreso.

Sin embargo, considero que también es perfectamente-

(14) Gamas Torruco José, Lecturas sobre Política Financiera Pública, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1978, pág. 78.

válido que la actividad tributaria recaiga sobre la simple tenencia o posesión material de bienes, de donde resulta la imposición a la riqueza.

Los impuestos al ingreso tienen por objeto, en términos económicos, todo aquello que se destine al consumo más la acumulación en un período determinado. Esto se expresa con la fórmula Kelseniana que seguidamente se describe: --
(15)

$$Y = \frac{C + A}{T}$$

En donde:

Y = Ingreso

C = Cualquier tipo de consumo

A = Ahorro y/o inversión.

T = Tiempo.

A) Impuestos al Ingreso

La imposición al ingreso se sustenta en el principio de la capacidad de pago, el cual a su vez reconoce fundamento en una corriente ideológica cuyo axioma radica en la igualdad de los hombres.

(15) Kelsen Hans, Teoría General del Estado, Ediciones - Barcelona, Madrid 1934, pág. 47.

El principio de la capacidad de pago no significa otra cosa que los sujetos contribuyan a los gastos estatales, - según su poder económico. De acuerdo a esta idea, los que posean mayor ingreso deben pagar más impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos - fondos.

No cabe duda que la imposición apoyada en la capacidad de pago representa el mecanismo ideal de reparto de la carga tributaria. La imposición a partir de otros principios, tales como el "del beneficio", volvería de plano inquitativo el sistema tributario, ya que la carga se impondría con tomar en cuenta las condiciones económicas y las diferencias inherentes y existentes entre los sujetos de - la comunidad.

La base imponible del Impuesto sobre la Renta son los ingresos, la cual es progresiva y personal. La progresividad consiste en que las tarifas aplicables están diseñadas de modo que a un mayor nivel de ingresos corresponda una - mayor carga fiscal y viceversa. Es personal porque para su fijación en cantidad líquida se toma en consideración - las condiciones particulares del contribuyente.

El impuesto al ingreso es directo desde el punto de--

vista de la incidencia, en virtud de que el diseño legislativo se formula haciendo coincidir las calidades del sujeto pasivo, aquel cuya situación concuerda con la señalada por ley como generadora del crédito fiscal y pagador "de facto". En el caso de la legislación mexicana, en materia del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 1985, se determina cuales son los ingresos considerados para la ley en - - cuanto a las personas físicas, así como también aquellos - que deriven de actividades empresariales (Art. 74 y 107).

En técnica legislativa conduce a frecuentes litigios - en virtud de que todo aquello que no coincida exactamente con la definición contenida en el texto legal, no puede -- ser considerada ingreso gravable. Sobre este punto, conviene recordar el principio de interpretación y aplicación estricta o literal de las normas relativas a cargas o excepciones previsto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación.

B) Impuestos al Consumo

La imposición al consumo -lato sensu-, por el contrario, se apoya en el gasto que realizan los sujetos. Empero, de esta afirmación no se puede desprender que jurídicamente en este sistema impositivo el objeto legal sea justamente el gasto o el consumo; por el contrario, el objeto - del impuesto está representado por los ingresos percibidos

en un periodo determinado, de ahí que el sujeto pasivo sea el receptor del ingreso.

Ahora bien, se sostiene que la imposición en examen se apoya en el consumo por cuanto que el causante del impuesto puede, y en ocasiones debe, trasladarlo o repercutirlo al consumidor quien de esta manera se convierte en el pagador de la tasa. Es ésta justamente la razón que explica el nombre del impuesto. De ahí se justifica también el que los impuestos al consumo sean indirectos, pues en atención al mecanismo de traslación se disocian las calidades del sujeto pasivo y pagador efectivo del gravamen.

La imposición al consumo constituye, según se ha visto en el esquema de doble circuito de la actividad económica, un mecanismo de gravamen sobre el volumen de las transacciones sobre bienes y servicios que realizan los agentes económicos; por tanto, el objeto puede ser una, varias o la totalidad de las fases del circuito económico.

De ello resulta la siguiente clasificación que los tratadistas del derecho financiero han realizado al respecto:

- Monofásicos. Se grava una sola fase del proceso --

productivo. Dentro de éstos, encontramos los impuestos sobre las ventas en la fase de fabricación o a la producción (impuestos especiales sobre producción y servicios).

Plurifásicos. Gravan todas las fases del proceso productivo reflejadas en el valor total de la venta. Dentro de éstos encontramos los impuestos en cascada y con efectos acumulativos incidentes en el precio, y los impuestos tipo valor agregado que gravan sólo la porción de valor que se añade o agrega en el proceso productivo.

c) Impuestos a la Riqueza:

Por último, los impuestos a la riqueza se apoyan en el valor de los bienes, derecho y propiedades que los sujetos poseen en un momento dado, aun en ausencia de transacciones comerciales respecto de ellos. Los gravámenes más conocidos al respecto son:

- Impuesto sobre la propiedad de inmuebles.
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Impuesto sobre uso o tenencia de ciertos bienes.

También los impuestos a la riqueza deben tomarse en-

cuenta al definir los elementos estructurales del sistema impositivo. Su establecimiento coadyuva a atenuar la alta regresividad de la imposición indirecta, logrando con ello un grado óptimo de equidad y racionalidad en la distribución de la riqueza.

C A P I T U L O I I I

LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICION

CAPITULO III

LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICION

En los puntos precedentes se asentó que la estructura impositiva de un país en tanto parte fundamental del sistema financiero, debe aspirar a la realización de determinados fines, dentro de los cuales se puede mencionar en forma destacada la redistribución del ingreso.

Sin embargo, tal encomienda supone la existencia de un aparato tributario que reúna ciertas cualidades que han sido designadas de muy diversas maneras: "postulados-impositivos", "principios de tributación", "principios de política fiscal", etc. Sea cual sea la denominación más adecuada, lo cierto es que se trata de criterios que permiten descubrir y/o ejuciar la racionalidad y operatividad de un sistema fiscal concreto, históricamente determinado.

No se desconoce que la racionalidad que se predica es igualmente convencional, porque en último término su validez deriva de las condiciones socio-políticas vigentes en cierto momento, y en especial, de los fines genericos cuya realización pretende la corriente en el poder.

Desde tiempo atrás los teóricos se han preocupado por

condensar en expresiones concretas estos principios.

I. ADAM SMITH

Sin lugar a dudas, el teórico más importante sobre el particular ha sido Adam Smith, quien en su famosa obra -- "La Riqueza de las Naciones"⁽¹⁶⁾ estableció cuatro principios fundamentales de los que, por desarrollo y análisis posterior se han derivado otros. Estos cuatro principios son los de:

- Justicia. Los impuestos deben ser justos o equitativos, es decir, el particular debe contribuir al sostenimiento del gobierno en su proporción lo más cercana posible a su capacidad. De la observancia de esta máxima depende la equidad o, su caso contrario, la falta de equidad de los impuestos.
- Comodidad. Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que más convenga al contribuyente.
- Economía. Todo impuesto debe planearse y diseñarse de modo que la diferencia entre lo que se gasta al recaudarse y lo que ingresa al Erario Público sea -

(16) Citado por Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., págs. - 145-147.

la más pequeña posible.

- Certidumbre. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario.
- La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente.

II. ADOLFO WAGNER

Otro teórico de las finanzas, Adolfo Wagner(17), considera que "los principios superiores de imposición" son nueve agrupados en cuatro categorías; a saber:

a) Principios de Política Financiera. Se debe determinar el gravamen según la elevación de las necesidades y cubrir éstas con el producto de los gravámenes son:

- Suficiencia de la imposición. Consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras, en medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.
- Elasticidad de la imposición. Significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un --

(17) *Ibíd.*, págs. 147 - 149.

sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

b) Principios de Economía Pública. Debe tenerse en cuenta para escoger la fuente de imposición adecuada, tanto la economía privada como la economía pública son:

- Elección de buenas fuentes de impuestos. Esto es, resolver la cuestión de si debe agravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población, y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.
- Elección de las clases de impuestos. El legislador puede escoger quien será el sujeto del impuesto teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan.

c) Principios de Equidad. El impuesto debe tener únicamente fines fiscales. Debe ser proporcional y gravar a todos, sin excepción, y sin cuotas progresivas Son:

- Generalidad. La generalidad no es tomada al pie de la letra en lo que concierne a los miembros del Estado, se puede por el contrario, establecer una - - exención de impuesto general, o de ciertos impuestos, en provecho de las personas pobres, especialmente si su renta proviene del trabajo.

- Uniformidad. Se entiende en el sentido de que el - impuesto debe ser, en lo posible proporcionado a la capacidad de prestación económica, el cual crece al obtenerse una mayor capacidad de pago.

d) Principios de Administración Fiscal. Son principios que garantizan el cobro y determinación de los impuestos, así como su recaudación de manera eficiente Son:

- Fijeza de la imposición. La Administración Fiscal-determinará las situaciones Jurídicas que generen - el pago de un impuesto, con la finalidad de evitar-la omisión al pago del mismo por parte del sujeto - generador del impuesto.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

- 1a. La mayor preparación profesional de los encargados de la determinación de los impuestos;
- 2a. La simplicidad del sistema de impuestos y de -- su organización.
- 3a. Emplear en las leyes y en los reglamentos un - lenguaje claro, simple y accesible a todos:
- 4a. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer - las leyes nuevas.
- Comodidad de la imposición. La comodidad no sólo - beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los servicios. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio -- del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazo cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben -- ser menos molestos posibles.

III. FRITZ NEUMARK.

De mayor actualidad es la opinión del autor Fritz - - Neumark, para quien los mismos pueden ser sistematizados -

en atención al fin concreto que se persiga; tales principios son:

- "Generalidad. Todas las personas con capacidad de pago deben someterse al impuesto; ninguna persona puede excluirse de un impuesto general y personal sino por motivos basados en los fines del Estado.
- Igualdad. Las personas en situación igual han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo conceder un trato tributario desigual a las personas que se encuentren en situación diferente.
- Proporcionalidad o gravamen sobre la capacidad de pago. Las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente". (18)

Del análisis de los principios reseñados se puede advertir con facilidad que en todos los autores está presente la idea de la justicia tributaria. A grosso modo, y a reserva de producir en el siguiente capítulo una opi-

(18) Neumark Fritz, Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974, pág. 43.

nión más elaborada, se puede afirmar que la justicia fiscal se traduce en el hecho de que el causante contribuya al gasto público atendiendo a su poder de compra, a su capacidad de pago, por un lado, y por el otro, que a todos aquellos que se encuentren en la misma situación o condición fáctica estén obligados al pago de la contribución. En nuestra legislación, este principio tiene su aplicación en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, resumiendo todo esto en la existencia de los términos de proporcionalidad y equidad para la aplicación de un impuesto.

C A P I T U L O I V

LA JUSTICIA TRIBUTARIA

CAPITULO IV
LA JUSTICIA TRIBUTARIA

I. CONCEPTUALIZACION DE LOS TERMINOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Esta ha sido una de las cuestiones más debatidas en la doctrina tributaria. La indefinición de dichos términos proviene de la propia Constitución Mexicana que en su artículo 31, fracción IV no alude a la proporcionalidad y equidad de los impuestos a que están obligados los mexicanos para la satisfacción de los gastos públicos, -- pues lo que afirma es que la manera o forma en que las leyes dispongan los impuestos, debe ser proporcional y equitativa. La Constitución no prescribe que los impuestos deban ser proporcionados y equitativos, sino otra cosa -- más amplia y general referida a la forma y circunstancias en que la carga fiscal se regula y establece y que, naturalmente, trascienda al impuesto mismo para que se le pueda considerar proporcional y equitativo.

Sin embargo, en un intento de sistematización de las opiniones vertidas al respecto, y con el propósito de ir estableciendo las reglas convencionales de uso de los términos mencionados, a continuación se enuncian las más representativas.

A) Ernesto Flores Zavala.

El Licenciado Ernesto Flores Zavala, estima que en -- realidad los términos proporcionalidad y equidad integran un sólo concepto: el de justicia fiscal; es decir, a través de tales calificativos lo que el legislador pretendió expresar, fue que los impuestos deben ser justos. Para -- fundar su opinión se remite a la obra de Adam Smith: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que go -- zan... de la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad". A partir de esta -- frase el autor en cita concluye, que a través de la pro -- porcionalidad y equidad se busca tan sólo la justicia de los impuestos.

Asimismo, a juicio del Licenciado Flores Zavala, la - justicia fiscal se realiza a través de los principios: el de la generalidad y el de uniformidad. Todos los que tie -- nen una capacidad contributiva deben pagar algún impuesto y éste debe representar para todos el mínimo sacrificio - imponible; dicho de otra manera: el impuesto debe gravar -- a todos aquellos individuos cuya situación coincida con - el supuesto genérico y abstracto de la ley deben ser tra -- tados en condiciones de desigualdad si son desiguales.

B) Emilio Margain Manautou.

El Licenciado Emilio Margain Manautou, afirma que si -- bien es cierto el Constituyente de 57 se apoyó en las --

ideas de Smith, también lo es que en la práctica jurisdiccional los conceptos de proporcionalidad y equidad han adquirido verdadera autonomía, por lo que se trata de términos con significado distinto. La proporcionalidad consiste en que el tributo debe comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; la equidad se traduce en que el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. (19)

C) Servando J. Garza.

El desaparecido maestro Servando J. Garza, considera que, "La primera cuestión a resolver consiste en precisar si los conceptos de proporcionalidad y equidad alude a -- contenidos coincidentes, contrarios o excluyentes..." (20)

Después de un examen pormenorizado del concepto de -- proporcionalidad, concluye que éste se sustenta en la -- idea de justicia, por lo que en ese sentido coincide con el de equidad. "Es ese orden de ideas, ambas expresiones-

-
- (19) Margáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio -- del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Universidad Autónoma de S.L.P. 1983. págs. 82 - 84
- (20) Garza Servando J. Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Ed. Cultura T.G.S.A. - 1949. pág. 70.

se justifican en la terminología constitucional, porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresiva, que también es fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria". (21)

D) José Rivera Pérez Campos.

En una conferencia pronunciada el 27 de octubre de 1969 ante los abogados del fisco, el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Licenciado José Rivera Pérez Campos, al abordar el tema que nos ocupa después de haber efectuado un examen minucioso de los antecedentes legislativos en esta garantía, expresó que se trata de dos conceptos perfectamente diferenciados: la generalidad de la obligación, por un lado, y la obligación de cubrirse proporcionalmente, por el otro. La equidad, mira fundamentalmente a la generalidad del tributo, en tanto que la proporcionalidad se refiere a la incidencia del impuesto. (22)

E) Ignacio Burgoa.

En un estudio acerca de la constitucionalidad de la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias, publicado en la revista Panorama Fiscal, el Doctor-

(21) Ibidem. pág. 72

(22) Revista de Investigación Fiscal, S.H.C.P. número 51 págs. 71 - 73.

Ignacio Burgoa señala que "La equidad se traduce jurídicamente en el tratamiento normativo desigual para los desiguales e igual para los iguales en el monto de la realidad socio-económica de un país, la equidad entraña el imperativo de que todos los mexicanos contribuyan para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente; por consiguiente, todos los sujetos que se encuentren en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, circunstancia que denota la igualdad jurídica o equidad. Por otra parte, si la equidad entraña el ángulo cualitativo del sistema impositivo, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren en el supuesto abstracto general previsto en la ley". (23)

F) Sergio Francisco de la Garza.

El Licenciado Sergio Francisco de la Garza, considera que "La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una exigencia derivada de la justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la-

(23) Número 16, México 1977. pags. 18 - 20.

cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y por indirecto solamente las cargas, la -- justicia distributiva exige tratar a los iguales como -- iguales y a los desiguales como desiguales. Por último, opina que no se puede dar una fórmula general y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente". (24)

G) Dolores Chapoy Bonifaz.

Dolores Chapoy Bonifaz, subraya que "La proporcionalidad de los impuestos no debe considerarse en relación con la universalidad de la obligación de cubrirlos sino en relación con los niveles económicos que afectan. Un gravamen idéntico para todos los contribuyentes, sin considerar la desigualdad de su capacidad económica, sería desproporcionado". (25)

En la doctrina extranjera encontramos opiniones de su ma trascendencia. Veamos algunas de ellas:

H) Dino Jarach.

Dino Jarach, manifiesta que "A diferencia de los países europeos, en Argentina, el principio de igualdad tributaria no constituye un simple enunciado que puede o no-

(24) De la Garza Sergio Francisco, Op. cit., pags. 274--275.

(25) Chapoy Bonifaz Dolares, El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas, Ed. U.N.A.M. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1973. pág. 19.

seguir al legislador; por el contrario, representa un ver
dadero límite al ejercicio del poder fiscal. Sin embargo
 su conceptualización no se puede obtener de la sóla lectu
ra del texto legal, sino que hay que acudir a los preceden
tes jurisdiccionales, con apoyo en los cuales sostienen --
 que igualdad tributaria quiere decir igualdad en condicio
nes iguales de capacidad contributiva; parámetro este que
 no es absoluto.

En relación a la proporcionalidad, se sostiene con ba
 se en el famoso fallo sudamericano "Díaz-Vélez", que debe
 medirse en relación a la capacidad económica del sujeto;-
 proporcionalidad no quiere decir proporcionalidad con res
pecto a la medida base del impuesto, sino a la capacidad-
 contributiva apreciada por el legislador. Debe haber - -
 igual proporcionalidad de acuerdo a la capacidad y no a -
 la riqueza, porque de lo contrario, sería igual que admi-
 tir como legítimos y válidos sólo los impuestos proporcio
nales". (26)

I) Fritz Neumark

Fritz Neumark, afirma que, "Se cumple la generalidad-
 de la imposición, cuando todos los individuos dotados de-

(26) Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, -
 Ed. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, Argenti-
 na pág. 101.

la capacidad de pago, es decir, los que perciben una renta superior al mínimo de existencia, están sujetos a la obligación tributaria subjetiva correspondiente. De acuerdo con el principio correlativo, el de la igualdad en la imposición, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. Por último, la proporcionalidad, se sustenta en la capacidad de pago personal e individual, es decir, para imponer una contribución, de manera principal debe examinarse el poder de compra de aquél a quien va dirigida ya que sólo la renta puede medir adecuadamente el nivel de vida de los particulares. La proporcionalidad, entendida como capacidad de pago, presenta dos aspectos: uno, relacionado con los límites que deben tomarse en cuenta para la fijación de las obligaciones tributarias de una persona como tal, considerada aisladamente, y otro, vinculado a las cargas tributarias relativas a comparativas". (27)

J) Richard Goode.

Richard Goode sostiene, que la equidad se interpreta generalmente en el sentido de conceder trato igual a los iguales y diferencias razonables en el trato a los desiguales. Seguidamente asienta en la relación a la imposi-

(27) Neumark Fritz, Op. cit., pags. 109 - 110.

ción, que la capacidad de pago es el aspecto más importante de la igualdad y la desigualdad. En el sentido más elemental, la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al fisco. (28)

K) John F. Due

Finalmente, el eminente tratadista John F. Due, indica, que una meta primordial de todo sistema fiscal debe ser la equidad. "Por equidad se entiende la distribución armónica de la carga impositiva en función de la distribución de los ingresos, considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea". (29)

Asimismo, Due opina que el problema de la equidad tiene dos aspectos fundamentales. El primero, relacionado con el trato que debe darse a las personas en igualdad de condiciones; y el segundo, relativo al trato que debe darse a las personas ubicadas en distintas circunstancias. Para el primer problema, la regla en el sentido de que debe existir igual trato para iguales indiscutiblemente tiene una validez casi universal, aun cuando, como el propio Due lo apunta, no haya sido definida consistente y válida

(28) Goode Richard, Impuesto sobre la Renta, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España, 1975, pág. 23.

(29) Due John F., Principios de la Imposición, Librería-El Ateneo, Buenos Aires Argentina, 1977, pág. 76.

mente el alcance de la expresión circunstancias iguales. - La respuesta al segundo de los aspectos mencionados resulta ser más compleja. En efecto, es incontrovertible la regla que enuncia que las personas que están mejor que -- otras deben soportar mayor carga fiscal.

Tales problemas son resueltos por Due apelando al -- principio de capacidad de pago, considerando el mismo, -- que aquellas personas que tengan una mayor capacidad de -- ben pagar más que aquellos que se hallen en posición me -- nos ventajosa.

El recorrido doctrinario que hemos efectuado nos per mite concluir lo siguiente:

- En todos los autores mencionados está presente la idea de que el impuesto debe ser pagado de manera general, sin que tal circunstancia signifique universalidad.
- La carga fiscal debe ser la misma para todos aquellos que se encuentren en iguales condiciones; y diferente para aquellos que se encuentren en condiciones desiguales.
- A lo anterior, algunos autores le llaman "justicia tributaria".

- Otros, en cambio, le denominan "proporcionalidad" - o "equidad", respectivamente.
- Otros, por el contrario, invierten los términos y - a lo primero le llaman "equidad", en tanto que a lo segundo, "proporcionalidad"

L) Comentario Sobre los Términos en Estudio.

De los puntos anteriores se puede advertir inmediatamente que se esta en presencia de lo que los analíticos - han denominado "disputa verbal"; esto es, se está frente a un problema que más que resolver debe disolver a partir del examen de los términos en que se estructura.

Si en el fondo de la cuestión existe uniformidad de - ideas, es indudable que el punto a debate es meramente -- conceptual.

Para comprender más adecuadamente esta serie de aser- tos conviene recordar que dentro de la corriente que pos- tula el análisis lógico del lenguaje, ha esclarecido que- todo término tiene una intención y una extensión; es de- cir, todo término general (aquéllos que sirven para deno- tar conjunto de objetos bajo un mismo signo lingüístico o rótulo verbal) tiene un significado intencional y otro -- extensional. El primero resulta del conjunto de objetos-

a los cuales se aplica la palabra de clase; el segundo, - resulta de la referencia que se hace a las propiedades en función de las cuales se aplica en ciertos objetos una -- misma palabra, por ejemplo: el significado intencional e- connotativo de la palabra "payaso" es, pierrot, pirrrín, - bozo, etc. El significado extensional o denotativo de la palabra payaso, en cambio es "individuo que trae la cara- pintada, un traje brillante y chusco y que hace reír".

En ese orden de ideas, definir un término no es otra- cosa que la formulación o explicitación de las condicio- nes de aplicabilidad de un término; es, dicho de otra ma- nera, dar las reglas de uso de una palabra.

Aplicando estas ideas al caso que nos ocupa, resulta- que el término "justicia tributaria" ha sido definido por- la doctrina de manera intensional y connotativa, a partir de los dos elementos que la integran: la proporcionalidad y la equidad. No ha sido definida extensional o denotati- vamente por cuanto que no se han detallado las propieda- des que la caracterizan, que, por los demás, serían suma- mente subjetivas; por ese motivo es que cuando se sostie- ne que la carga fiscal debe ser proporcionada y equitati- va, en realidad se está afirmando automáticamente que de- be ser justa.

Este aparente juego de palabras se explica con facilidad recordando también que la definición es una vacua--tautología, en la que sus dos elementos, el definiendum y el definiens están conectados por un signo de igualdad.

En consecuencia, "proporcionalidad" y "equidad" son dos elementos del conjunto "justicia tributaria", que por esa razón tienen autonomía o independencia entre sí. Esto nos conduce a una conclusión que nos parece de capital importancia.

LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD, EN TANTO ELEMENTOS DEL CONJUNTO "JUSTICIA TRIBUTARIA", SON INDEPENDIENTES ENTRE SI.

No es cierto, pues, que se trata de términos sinónimos. Por el contrario, tienen significado diferente, con independencia de que al conjuntarlos se puede hablar de "justicia tributaria".

Se puede convenir, para obviar las discusiones imprácticas apoyadas en consideraciones de orden etimológico, y aprovechando las conclusiones antes esquematizadas, que "la equidad" alude a la generalidad impositiva, mientras que "la proporcionalidad" denota la igualdad del im-

pacto tributario para sujetos en igualdad de condiciones y viceversa.

En esa relación de ideas, se puede afirmar convencionalmente lo siguiente:

EL CONJUNTO "JUSTICIA TRIBUTARIA" ESTA CONSTITUIDO NECESARIAMENTE POR DOS ELEMENTOS: LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD; DE AHI QUE SI ALGUNO DE ELLOS, O AMBOS, NO SE CONFIGURAN, NO SE PUEDE PREDICAR VALIDAMENTE SU EXISTENCIA.

Con esta apretada síntesis conceptual, se puede apreciar que en realidad los teóricos citados, al abordar este tema coinciden en cuanto al fondo, no así cuando a la forma, ya que no ha habido un acuerdo convencional acerca de las reglas de uso o el significado de los términos justicia tributaria, proporcionalidad y equidad, a pesar de que justamente con esos instrumentos lingüísticos se pretende describir un mismo fenómeno cuyos límites están perfectamente acotados.

Son pertinentes unas últimas palabras en relación a la proporcionalidad. Se discute si para su conceptualización como principio superior de la imposición, es necesario el examen de la economía en su conjunto, o bien se --

debe limitarse a la carga individualizada en un sujeto -- igualmente determinado, haciendo abstracción de todos los gravámenes que de manera directa o indirecta deben pagarse.

Sobre esta trascendental cuestión, estimemos que si el fenómeno tributario es fundamentalmente un fenómeno -- económico, en modo alguno puede desligarse de esta naturaleza. Es por ello, que el impacto de la carga fiscal, y por ende la realización concreta y material de la justicia tributaria deben valorarse o medirse tomando en cuenta el marco económico individual y general. De otra manera, se incurre en el riesgo de calificar a un impuesto de justo porque su tasa es baja, omitiendo la referencia al hecho de que probablemente aún siendo baja, acumulada a la totalidad de las contribuciones que se deben pagar, podría significar una carga francamente confiscatoria en -- términos relativos. Debe, pues para que exista auténtica proporcionalidad, examinarse la totalidad de las cargas que soporta el sujeto. Quién, cuándo, donde debe hacerse tal examen es un problema más de racionalidad ideológica que de técnica jurídica.

En algunos sistemas impositivos, dicho análisis se deja en manos del poder legislativo.

En otros, con matices sumamente irregulares, en el órgano de control jurisdiccional.

En nuestro país, como se verá en su momento, en un -- principio rigió la tesis mencionada en primer término.

Con posterioridad, tal tesis fué atemperada, en tal - forma que se admitió que los Tribunales de Amparo conocie sen de las quejas por violación al principio de justicia-tributaria. Sin embargo, el examen económico de la imposición en su conjunto, de plano se ha asignado al organo-legislativo.

II. RESEÑA DE LAS DIVERSAS POSTURAS QUE SOBRE EL PARTICULAR HA ADOPTADO LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA - NACION.

La actitud de nuestro máximo tribunal, indecisa y vaga, sobre el problema de la proporcionalidad y equidad en la tributación, de ninguna manera es particular; basta se ñalar, como se verá en su oportunidad, que la Corte Argentina y Norteamericana también han pasado por el mismo - - trance.

A) Tesis Vallarta

Esta tesis predominó en el siglo pasado. Fue constituida con mayor fuerza al dictar sentencia con motivo del amparo promovido en 1879 por las Fábricas de Hilados y tejidos de Tlaxcala, Coahuila y Nuevo León. En este fallo, Don Ignacio L. Vallarta, entra a resolver el espinoso problema de la supremacía judicial en materia impositiva.

Las compañías quejasas hicieron valer como agravio la inconstitucionalidad del impuesto a la industria textil, por cuanto que carecía de la proporcionalidad y equidad exigida por la Constitución, al ocuparse del impuesto de gravar las inversiones en la industria textil, establecida en sólo tres Estados de la República. Asimismo, los promoventes adujeron que el impuesto contrariaba el principio de proporcionalidad en la medida en que concedía una exención a los industriales con inversiones menores de 500.00.

El Ministro Vallarta, razonó en ese fallo, en el sentido de que el legislador tiene facultades amplísimas para fijar tanto los gastos del Estado, como para aprobar los tributos que demande el desarrollo del país; el legislador, consecuentemente sin ninguna restricción, puede --

ejercer la soberanía impositiva. En suma, en el pensamiento del ilustre jurista se contiene la idea de que la justicia tributaria reside en el equitativo reparto de los impuestos que en su conjunto integran el sistema tributario, por lo que corresponde al legislador hacer esa derrama con criterio soberano. La única garantía contra el abuso de esa facultad, se encuentra en la estructura misma del gobierno, de ahí que la solución a una imposición injusta sea el cambio pacífico de los representantes populares, mediante el sufragio, o el cambio violento de rebelión.

Con apoyo en estas consideraciones, Vallarta concluyó que el poder judicial es incompetente para averiguar hasta qué grado comienza el abuso de la potestad impositiva.

Tomo II, pág. 25

B) Tesis sustentada en la Ejecutoria "Aurelio Maldonado"

Las ideas de Vallarta permanecieron inmodificables hasta el año de 1925. En un amparo promovido por el Sr. Aurelio Maldonado, atemperando la tesis de Vallarta, la Corte expresó lo siguiente:

Impuesto. Aunque la jurisprudencia asentada por la Corte en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa tesis, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial cuando a los ojos del judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades. Esa facultad de la Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución no está en el capítulo de garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de esas garantías, de suerte que si la Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso negara la protección federal, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 Constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales.

Tomo XVII, pág. 1013

A juicio del Licenciado José Rivera Pérez Campos, es-

ta tesis es tautológica por cuanto que al definir el alcance de los términos "exorbitante" y "ruinoso", de hecho dejó intocada la cuestión. (27)

C) Tesis Carreño. La modificación definitiva del criterio de la Corte a la proporcionalidad y equidad, se inició en el año de 1944, al resolverse el amparo promovido por los Cines Florida y otros, en el cual fue ponente el Ministro Carreño, quién a pesar de negar el amparo, combatió la vieja tesis de Vallarta, abriendo con ello la posibilidad de que el Tribunal de Amparo examinase la legalidad de los principios de proporcionalidad y equidad. A continuación se transcribe parte de la ejecutoria: (28)

"... La tesis anterior (de Vallarta) hace suponer la existencia de una auténtica libertad y pureza democrática, así como unos ciudadanos poseídos de una clara conciencia de su personalidad y de su elevada preparación cívica, que sólo pueden ser el resultado de una larga evolución histórica a través de los siglos, como en el pueblo inglés o en el suizo. Admitir estos supuestos en México, un país joven en formación, equi

(27) Rivera Pérez Campos José, Op. cit., pág. 56.

(28) Citado por Ediciones Mayo en su obra Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes, México, 1979, pág. 135.

vale a cerrar los ojos a nuestra realidad social...

... el argumento que consiste en considerar que el -- legislador ejecuta un acto de soberanía al decretar-- las contribuciones que no puede ser examinado por el Poder Judicial, carece de valor, si se considera que de acuerdo con la disposición del artículo 133 Consti-- tucional, la Constitución Política es la ley suprema-- de la Unión, y establece la supremacía de la Constitu-- ción, no de los tres poderes. Y el Organó que mantie-- ne en vigor esa supremacía es precisamente el Poder - Judicial Federal, por lo que todas las leyes que se - dicten por el Poder Legislativo, deben sujetarse a la Constitución. De no ser así, ninguna norma legal del Poder Legislativo podría ser jamás materia del juicio de garantías..."

D) Tesis Bartlett. En el año de 1944, el Ministro Manuel Bartlett, conforme lo había anunciado en la discu-- sión del amparo de los Cines Florida, atacó la tesis de - Vallarta, al resolver como ponentes del juicio interpues-- to por José Mariano Noriega en contra de la clasificación de los causantes en Cédula V del impuesto sobre la Renta, basándose en las ideas ya expuestas por Carreño, y sostuvo la legitimidad del Poder Judicial para entrar a exami-- nar a fondo a cualquier impuesto a la luz de los princi--

pios constitucionales de proporcionalidad y equidad. (29)

Bartlett encontró una evidente contradicción entre -- los principios básicos del Impuesto sobre la Renta y la clasificación hecha de los profesionales en ocho categorías, deduciendo que la regla general había sido rota por la excepción, lo cual aparejaba la violación a la garantía de equidad y proporcionalidad tributaria. Es decir, si la propia ley contiene una definición acerca del objeto, tal definición debe ser válida y única para toda la ley; si la determinación general es contrariada por artículos posteriores, se viola esta garantía individual. El punto de referencia para delimitar la proporcionalidad y equidad, es pues, según la ponencia que se comenta, la propia ley impositiva. No debe entenderse que el examen de estos requisitos debe efectuarse sobre un sólo texto legal; el correcto contenido de la tesis apunta que siendo los impuestos incommensurables, la Corte sólo puede examinar un tributo comparado consigo mismo aun cuando él se encuentre en una o varias leyes que sean complementarias o constituyan superposición tributaria, caso que la doctrina define como el hecho de que un mismo causante reciba el impacto de dos o más impuestos, establecidos en di-

(29) Citado por Salvador Castro Zavaleta en su libro 55-años de Jurisprudencias Mexicanas, México, 1975, - pág. 99.

versos actos legislativos que gravan el mismo objeto y se establecen por la misma entidad imponentora.

Veámos la parte medular de este fallo:

Profesionistas, Impuesto sobre la Renta a los. "Es - en el artículo 10. de la Ley del Impuesto sobre la -- Renta, en donde se reflejan con mayor claridad las -- exigencias constitucionales de proporcionalidad y - - equidad, pues el legislador con buen criterio, divide en grupos o cédulas a los causantes de este impuesto, fijando para cada uno de ellos la tarifa o monto de - la carga fiscal, según la mayor o menor facilidad con que obtienen sus utilidades. Ahora bien, esto aconte - ce con los causantes catalogados dentro de las cuatro primeras cédulas, pero no así con las de cédula V, -- porque el legislador al fijar el gravamen que deben - cubrir las personas que se dediquen al ejercicio de - las profesiones, parece repudiar las bases constitu - cionales que le sirvieron de norma para elaborar el - artículo 10., e impone a los de la V un tributo que - hace derivar, no de las utilidades, sino de la catego - ria en que se clasifique a los mismos; sistemas éste - que se aparta por completo de los principios que in - formaron la creación del mencionado artículo 10. y --

contraria los extremos del artículo 31 constitucional, porque no establece la proporción en que cada profesionista debe pagar el impuesto.

Al establecer la inconstitucionalidad del gravamen, no es en sí mismo, sino en cuanto a las bases que fija el legislativo para su exacción, el poder judicial no usurpa las funciones de aquél, sino que se limita a las normas constitucionales, y en el presente caso, la tributación se aparta de las normas que el mismo legislador determinó para la percepción del impuesto".

E) Tesis Reciente. A continuación me permito transcribir algunas de las tesis recientes más representativas del punto de vista de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1. INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA 1969, SALA AUXILIAR, PAGINA 52.

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por la ley; segundo,

que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Ahora bien, si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será inconstitucional. Aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple con dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado pueden desprenderse diversos criterios. Así se ha sostenido que si bien el artículo 31 Constitucional, que establece tales requisitos como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, cuando los tributos que decreten el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. Este Tribunal ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es

exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

2. EJECUTORIA DICTADA EL 12 DE FEBRERO DE 1974, EN EL AMPARO EN REVISION 6168/63, PROMOVIDO POR ALFONSO --
CORDOVA.

IMPUESTOS. DESTINO DE LOS , EN RELACION CON LOS OBLIGADOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, para la validez de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea proporcional, segundo, que sea equitativo; y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad absoluta para establecer las contribuciones, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

3. TESIS JUDISPRUDENCIAL NUMERO 541 DEL APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION DE 1955.

LA EQUIDAD. Ha sido definida como la manifestación de lo justo innato en el hombre y en la colectividad, que tiende a realizarse en el derecho positivo, en - - -

cuando éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso la equidad tiende a templar el rigor del derecho, mediante una interpretación benigna, que permite tener en cuenta las diferencias individuales. En el derecho fiscal, gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada.

4. ART. 3608. CARTUCHOS DEPORTIVOS, S.A. SENTENCIA DICTADA EL 27 DE FEBRERO DE 1973.

"... la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los -- que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual..."

5. ART. 4291/58. FERRER, S.A. EJECUTORIA DE FECHA 2 DE JUNIO DE 1970.

"... Cuando la fracción IV del artículo 31 Constitu--

cional exige que la ley impositiva sea equitativa, lo que quiere en rigor es que el impuesto sea igual para todos los que se encuentran dentro de la situación jurídica abstracta e impersonal determinada por la ley".

6. INFORME A LA SUPPEMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION - DEL AÑO DE 1969.

"... La ley de impuestos especiales de Tamaulipas, -- que establece un impuesto a la producción del sorgo, -- no carece de equidad por no gravar a los productores de otros frutos agrícolas, porque son distintas las condiciones económicas del productor del maíz, frijol y otros, que no reciben los beneficios ni tienen los mismos gastos de quienes se dedican a producir sorgo; por ello el gravamen se aplica exclusivamente a quienes se encuentren en las mismas condiciones, por lo que no carece del requisito de generalidad..."

7. INFORME A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION - 1968, PRESIDENCIA, PAGS. 169/170.

"... se establece una distinción injustificada entre las sociedades mercantiles y los comerciantes individuales que realizan el mismo género de actividades lu

crativas y obtienen la misma categoría de ingresos -- cuando arriendan muebles en relación con su actividad mercantil, lo cual significa que la disposición examinada coloca en una situación desigual a sujetos que tienen la misma capacidad contributiva y obtienen el mismo género de ingresos; esto es, sitúa a la empresa sociedad mercantil en un plano falto de equidad desde el punto de vista tributario, en relación con los comerciantes individuales que obtienen ingresos similares de las mismas fuentes impositivas..."

8. INFORME A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, - 1970. PRIMERA PARTE, PAGES. 300/301.

"... las cuotas progresivas de los artículos 125, - - fracción XII, y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cumplen mejor la adaptación de la carga del im puesto a la capacidad contributiva del obligado, pues el punto de partida de toda progresión fiscal arranca del principio de la capacidad contributiva del causan te, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que - ello signifique romper con el principio de igualdad, - dado que ésta sólo opera respecto a las personas que tienen igual situación económica..."

9. INFORME A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, 1970, SALA AUXILIAR, PÁGS. 27/23.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, FALTA, - DE PRUEBA. Si de autos no aparece probado fehacientemente que el impuesto que se impugna es desproporcionado e inequitativo, y por ello, ruinoso, no basta - el simple dicho del causante en tal sentido.

PLENO, SEPTIMA EPOCA, VOLUMEN 61, PRIMERA PARTE, PAGINA 37.

F) Suprema Corte de Argentina.

En vía de contraste, vale la pena reseñar brevemente las experiencias de la Suprema Corte de Argentina, referidas por la Enciclopedia Jurídica Omeba, que al respecto - dice: (30)

Tuvo este Tribunal la oportunidad de pronunciarse - acerca de la generalidad impositiva al resolver los alegatos de inconstitucionalidad de las leyes 854 y 928 de la Provincia de Mendoza que consistían en lo siguiente:

- Impuestos de 50 centavos sobre los sueldos de los asalariados a cargo exclusivo de los patrones.

(30) Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XI, Buenos Aires, Argentina, 1970, pág. 476 - 485.

- Una sobretasa anual progresiva a los propietarios - bienes raíces cuyo valor excediese de determinada - suma.
- Impuesto anual a la propiedad raíz con servicio de - agua y no cultivada.
- Impuesto de 50 centavos por quintal de uva cosecha - da en el territorio de la Provincia.

La Corte Argentina consideró violada la garantía de - generalidad impositiva ya que, en el primer caso, arguyó - que los patrones eran los únicos que concurrían a la for - mación del fondo común; en el segundo caso, estimó que se - incurría en la misma irregularidad, pues los predios de - valor inferior al límite mencionado o marcado en la ley, - que eran la mayoría quedaban exceptuados del pago; con -- apoyo en esta misma idea, resolvió también la falta de ge - neralidad en el tercer caso; y en relación al último, con - sideró que la clasificación del contribuyente no era equi - tativa al hacer recaer el peso del impuesto sobre una cla - se en beneficio de otras, invocando al efecto un preceden - te de los Tribunales de Indiana en el que se resolvió la - inconstitucionalidad de un gravamen que recaía sobre cier - tas compañías de seguro y no sobre todas.

Posteriormente, ratificó este criterio al fallar el recurso en que fungieron como partes: Pedro Mas y la Provincia de Entre Ríos. Ahí expresó que no es lícito que los gastos públicos se hagan efectivos sólo en la contribución de determinadas clases o personas y no de toda la colectividad.

En relación a la equidad tributaria, no obstante que la Constitución Argentina no se refiere a ella claramente, la Corte de la Nación ha determinado que debe vincularse directa e inmediatamente al quantum del impuesto y persistente lo consideró excluído de su revisión. No obstante ello, en el caso: Hileret y Rodríguez contra Tucumán asentó que la facultad inherente a los gobiernos de provincia para dictar leyes impositivas no excluyen la facultad que los Tribunales tienen para conocer si el gravamen es o no conveniente, equitativo o exorbitante, tesis que apoyó en una cita de Cooley en el sentido de que "no está dentro de las facultades del Poder Judicial, averiguar si el impuesto es razonable por su monto con respecto a los cuales la determinación legislativa es definitiva".

En otro fallo consignó que si la Constitución no ha hecho de la moderación de los impuestos una de las garantías individuales, no es admisible que se haya querido de

jar al Poder Judicial la facultad de declarar sin valor - la legislación tributaria (Raúl Rinotti contra San Juan).

Sin embargo, en un caso en donde estuvo involucrada - una cuestión de índole política, la Corte se apartó de su posición original y tuvo que aceptar la inconstitucionalidad de una patente a cargo de los médicos que se negaban a integrar un sindicato de carácter oficialista (Gregorio E. Morán contra San Juan).

Posteriormente, en el caso Banco Italo-Argentino contra San Juan volvió a resolver que la falta de equidad no es fundamento suficiente para alegar la inconstitucionalidad de un impuesto, si tal circunstancia no llega a la -- confiscación.

No fue hasta 1948 en que la equidad irrumpe como causal de inconstitucionalidad. La Corte lo hizo en un fallo en que trató de conservar las líneas ancestrales pero que ante la presión de los particulares tuvo que reconocer lo siguiente: "... si bien la expresión comunmente empleada para referirse a la constitucionalidad de los impuestos por su monto (confiscación) da a entender una lesión sustancial al derecho de propiedad, una más detenida consideración de los precedentes impone la conclusión de-

que en esta materia el contralor de la constitucionalidad, si bien persigue la defensa del derecho de propiedad, encuentra fundamento en la relación en que este derecho hallase en relación a la obligación de contribuir a las necesidades comunes que puede imponerse, a los titulares de él por el hecho de serlo" (Banco Hipotecario Franco-Argentino contra Córdoba). (31)

Finalmente, respecto a la confiscatoridad, después de una serie de fallos contradictorios, la Corte Argentina ha aceptado que el impuesto no debe exceder del 33% de los ingresos, so pena de violar la Constitución.

G) Suprema Corte Norteamericana

El problema de imposición múltiple o doble imposición se ha presentado también en la Corte Norteamericana en el caso particular de los impuestos sucesorios. (32)

Este problema ha llegado a agravarse por un cambio de criterio de la Suprema Corte; pero se atenuó gracias a disposiciones de reciprocidad en la legislación de los estados, al limitarse en muchos de ellos el gravamen de los bienes intangibles a la jurisdicción del domicilio. Su-

(31) Enciclopedia Jurídica Omeba, Op. cit., pág. 485.

(32) Groves Harold M., Finanzas Públicas, Ed. Trillas, México, 1975, págs. 359 - 361.

pongamos que fallece el Sr. Smith, domiciliado en Nueva York, y deja todos sus bienes a su hijo, el Sr. Smith Jr., de Filadelfia, Pensilvania. Los bienes consisten en una casa y un terreno en Toledo, Ohio y acciones en las compañías XYZ, cuyas acciones, al tiempo del fallecimiento están depositadas en una caja de seguridad en Boston, Massachusetts. La sociedad XYZ está incorporada (tiene su domicilio) en Nueva Jersey, posee bienes, fábricas, y vendes sus mercancías en Indiana e Illinois y tiene compradores para sus productos en todos los estados de la Unión y en varios países extranjeros. La cuestión que se plantea es la de saber cuáles son los estados que pueden y deben gravar el caudal hereditario.

Las reclamaciones que pueden formular los diversos estados pueden resumirse de la manera siguiente:

a) Nueva York puede fundar una reclamación con respecto a parte del caudal relicto, si no todo, con base en que el difunto tenía allí su residencia;

b) Pensilvania puede apoyar su derecho a gravar el patrimonio por ser el domicilio del heredero;

c) Ohio puede alegar el derecho a gravar la casa y el terreno, por cuanto están situados allí;

d) Massachusetts puede pretender gravar las acciones por la misma razón;

e) Nueva Jersey puede sostener su derecho a gravar dichas acciones por cuanto tiene allí su domicilio la compañía emisora de las mismas;

f) Michigan, Indiana e Illinois pueden también pretender gravar una parte de tales acciones, en atención al valor de los bienes que en su territorio tiene la sociedad, ya que es en el mismo donde se ha de hacer la calificación de los bienes materiales;

Finalmente, todos los estados pueden tener alguna pretensión sobre la base de que la sociedad está haciendo negocio en sus respectivos territorios al vender a los habitantes de éstos como compradores de aquélla.

No todas las pretensiones examinadas prevalecieron siempre, y otras han sido desechadas por la Suprema Corte de los Estados Unidos, aunque recientemente ha sido reconocida la validez de algunas.

Una vez narrado lo anterior, me permito comentar que lógicamente podría parecer que el Estado de Pensilvania -

tiene un buen fundamento para su reclamación, toda vez -- que el patrimonio es administrado en el Estado en que el causante (decuyus) tenía su domicilio al tiempo de su -- muerte, y que asumió un derecho exclusivo al aplicar el -- impuesto en tanto que tal derecho esté basado en el domicilio.

El recorrido que hemos realizado, nos lleva a con- -- cluir, que el análisis individual de la proporcionalidad de la carga impositiva, ha sido efectuado con titubeos y hasta con contradicciones, por lo que a esta fecha se puede afirmar que no existe un criterio firme para regular -- esta forma de censura económica individualizada.

III. LA DOBLE IMPOSICION.

Estrechamente vinculada a la temática y problemática de la proporcionalidad y equidad se encuentra la cuestión de la superposición de impuestos o doble imposición.

Por doble imposición se entiende el establecimiento -- de varios impuestos sobre el mismo objeto, por la misma -- entidad de derecho público.

Su constitucionalidad, hasta hace poco tiempo, fue objeto de constantes debates; es más, se llegaba a sostener-

que la doble imposición implicaba violación a los principios de proporcionalidad y equidad.

Sin embargo, a raíz de los estudios modernos acerca del concepto "capacidad de pago" se ha llegado a pensar que la superposición es válida en tanto esté en proporción o tome en cuenta este elemento económico fundamental.

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto en forma por demás prolija que la incidencia de dos o más gravámenes sobre una misma fuente es - - constitucional. Veamos algunos de estos fallos:

DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal; - para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenios; pero es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como graduar la imposición o hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin extrafiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de

los sujetos pasivos; aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para el fisco. Sin embargo, no puede decidirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria, pero no existe -- disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos. En resumen, una misma fuente (sic) de ingresos puede estar gravada por uno o -- más tributos, sin contradecir por ello la Constitu- -- ción, lo que podría violar la Constitución es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equi- dad que deben satisfacer..."

AMPARO EN REVISION 1597/65. PABLO LEGCRRETA. ABRIL-12 DE 1977. UNANIMIDAD DE VOTOS. VISIBLE A FOJAS -- 290 DE LA PRIMERA PARTE DEL INFORME DE 1977.

AMPARO EN REVISION 3125/1950. NEGOCIACION PULQUERA, - S.A. ABRIL 22 DE 1975. UNANIMIDAD DE VOTOS. VISIBLE- EN EL VOLUMEN 76 DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERA- CION, SEPTIMA EPOCA, PAGINA 36.

AMPARO EN REVISION 8481/1970. HOFFMAN PINTEHER AND --
BOSWARTH, S.A. Y SANTIAGO GUTIERREZ. JUNIO DE 1975, -
MAYORIA DE VOTOS, VISIBLE EN EL VOLUMEN 78 DEL SEMANA
RIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, SEPTIMA EPOCA, PAGINA-
64.

CAPITULO V
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPITULO V
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I. GENERALIDADES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A). Antecedentes Históricos.

El Impuesto al Valor Agregado, tiene su nacimiento en Alemania, en donde "Fue Carl Friedrich Von Siemens quien tuvo la feliz idea de proponer lo que él denominaba el --ennoblecimiento del impuesto sobre el volumen de ventas -- mediante el gravamen sobre el valor añadido. Esta propuesta tiene su origen en 1919, cuando Von Siemens recomendó que el impuesto alemán múltiple sobre las ventas, -- exigido al 1 por 100, se sustituyese por un Impuesto sobre el Valor Añadido. El Consejo Económico del Reich reconoció que la propuesta de Von Siemens permitía la superación de los inconvenientes de la imposición múltiple sobre el volumen de ventas, valoración positiva que no culminó en una aceptación definitiva del impuesto, pues las necesidades de la Hacienda alemana aconsejaban el mantenimiento del impuesto múltiple sobre las ventas a un tipo -- del 2.5 por 100, superior al existente en el momento en -- que Von Siemens realizó su recomendación. Superados los inconvenientes con los que se enfrentaba la Hacienda alemana, triunfó el argumento del canciller Luther de que -- "una fuerte reducción del impuesto sobre el volumen de --

ventas sería su mejor ennoblecimiento". El tipo de gravamen, fijado en el 2.5 por 100, se redujo progresivamente al 1.5 y 0.75 por 100. En consecuencia, la idea de -- Von Siemens no fue aceptada y el sistema fiscal alemán rechazó una innovación fiscal que, posteriormente, triunfó en Europa". (33)

Fue así, en opinión del profesor Fuentes Quintana, -- "como por la puerta de los impuestos indirectos sobre el volumen de ventas asomó por vez primera a la realidad fiscal la figura del Impuesto sobre el Valor Añadido. Breve, casi fugaz aparición, que hacía muy difícil presagiar que el gravamen contenido en la propuesta de Von Siemens, -- arrastrada por la gran influencia alemana de la posguerra mundial, hubiese de convertirse, medio siglo más tarde, en el primer tributo europeo". (34)

Pero el Impuesto sobre el Valor Añadido acabó triunfando en Europa. En 1952, treinta y dos años después, -- Maurice Lauré, un joven funcionario francés del Ministerio de Hacienda, tuvo mejor suerte. La idea de Maurice -- era implantar en el sistema fiscal francés un impuesto --

(33) Sullivan Clara K. El Impuesto sobre el Valor Añadido, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España 1978, pág. 22

(34) Citado por Clara K. Sullivan, Op. Cit. pág. 23

que, además de permitir la simplificación de la estructura francesa de la imposición sobre el volumen de ventas, no obstaculizase el progreso técnico ni falsease la competencia. Este impuesto debía reunir, según Lauré, las siguientes características: a) Impuesto "ad valorem"; -- b) Impuesto general; c) Impuesto exigido una sola vez sobre cada producto o prestación de servicios, y d) Impuesto con régimen de pagos fraccionados que admita la deducción financiera, o, en otros términos, con tratamiento favorable para los bienes de inversión.

El gravamen que cumplía con estos requisitos, según Lauré, era el Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo importante es que Maurice Lauré, había revitalizado un proyecto antiguo, que hubo de superar las discusiones parlamentarias y que al final triunfó con la reforma fiscal francesa, iniciada en 1953 y finalizada en 1955. Desde entonces, Francia y Maurice Lauré adquirieron el título de innovadores fiscales, si bien era difícil presagiar, en aquellos momentos, la trascendencia que su éxito iba a tener para Europa. (35)

B) Clasificación.

El Instituto de Investigación de Cambridge, ha clasi-

(35) Goode Richard, Op. Cit. pág. 87.

ficado el Impuesto sobre el Valor Agregado en tres tipos, que a continuación se mencionan:

- "1.- El de consumo.
- 2.- El de ingresos.
- 3.- El de producto bruto.

En el de consumo, el impuesto al valor agregado que se paga en todas las adquisiciones realizadas durante un período incluyendo los de bienes de capital, se deduce o acredita del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante este mismo período. Este impuesto es sencillo porque permite que todas las adquisiciones se traten igual.

En el de ingresos, el impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones de bienes de capital se amortiza durante la vida de estos bienes y se acredita en contra del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante la vida de esos bienes. A esta clase se le denomina "tipo de ingreso" porque su base económica es el ingreso neto nacional, esto es, consumo más inversión menos depreciación.

En el de "producto bruto", no se autoriza la deduc-

ción del impuesto al valor agregado cubierto en la adquisición de bienes de capital -sea inmediata o por depreciación-. La base económica de este impuesto es el producto nacional bruto, esto es, consumo más inversión". -- (36)

Al hablar de los impuestos al consumo de etapas múltiples o multifásicos, señalamos que esta técnica de imposición puede basarse en el valor total de la venta o solamente en la porción de valor que se agrega en el procedimiento económico. Es así que resultan los impuestos generales a las ventas con efectos acumulativos y al valor añadido o agregado, en su modalidad de consumo.

Para entender más adecuadamente las diferencias que existen entre uno y otro impuesto, es oportuno acudir a la opinión del eminente tratadista John F. Due, quien sostiene lo siguiente: "A diferencia de los impuestos de fase única, el impuesto plurifásico sobre el volumen de ventas constituye un suplente de lo preciso en cada transacción sobre las materias primas, sobre los bienes intermedios y sobre los productos finales. Muchas veces se gra-

(36) Citado por Emilio Margain Manautou, en su obra Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de S.L.P. 1981, pág. 7

van los servicios junto con los bienes. Este estudio parte de la hipótesis de que cada elemento impositivo se traslada hacia adelante, en última instancia al precio del producto final...

El precio al pormenor de un bien es la suma de los valores añadidos por las empresas en secuencia de la producción-distribución: Las diferencias entre los precios de venta y el costo de los bienes en materias primas adquiridos..." (37)

1. Impuestos Plurifásicos Acumulativos.

Los impuestos plurifásicos acumulativos o en cascada permiten un alto rendimiento fiscal, en virtud, de que el impuesto recae en todas las operaciones que se realicen con un producto bruto hasta llegar a manos del consumidor. Frecuentemente es de tasa baja e uniforme, debido al amplio universo de causantes.

Es el impuesto que mantuvo en vigor el gobierno mexicano hasta 1979 antes de adoptar el del valor agregado. En el impuesto sobre las ventas, que grava el valor del producto bruto en cada una de las fases de producción, --

(37) Due John F., Impuestos Indirectos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España 1975, pág. 369.

la traslación, desde el punto de vista económico, no es un proceso aislado sino una cascada que va recorriendo sucesivamente todas las etapas de la producción. Como el producto tributa en cada una de ellas, si la traslación al precio final es completa, la parte que en el mismo corresponde al impuesto sobre las ventas superará en mucho al tipo impositivo nominal.

En cuanto a su administración, se afirma que es relativamente fácil. Sin embargo, el hecho de que el impuesto de una etapa forme parte de la base gravable en la siguiente, origina los siguientes efectos:

- Incremento de precios.
- Falta de neutralidad o equidad
- Dificultades para desgravar los productos de exportación.

2. Impuestos Plurifásicos no Acumulativos.

Por el contrario los impuestos plurifásicos tipo valor agregado no tienen efectos acumulativos por cuanto -- que inciden sólo sobre el valor añadido en cada etapa y -- el impuesto causado en la anterior no forma parte de la base imponible motivo por el cual se dice que son neutrales al no influir en la conformación del precio final de los artículos producidos y comercializados. Esto da ra--

cionalidad al sistema, facilita el control de los causantes y permite a su vez el cálculo del impuesto a devolver en tratándose de exportaciones.

El concepto "valor agregado" pertenece a la ciencia-económica. Con él se denota en términos macroeconómicos el valor o precio de todos los bienes producidos en un país en un período determinado, y se integra por los aumentos de valor que se generan en cada una de las etapas de producción y comercialización hasta llegar al consumo final; a nivel macroeconómico significa que la adición de valor que reciben los bienes por la actividad de la unidad económica de explotación, es igual a la suma de las erogaciones efectuadas como consecuencia de la utilización de los factores que intervienen en la producción. De este modo, y coordinando ambos términos resulta que la suma del valor agregado generado por cada una de las empresas, forma el valor agregado de toda la economía.

También se puede determinar el valor añadido, deduciendo el importe total de las ventas el valor de los bienes o servicios que la empresa adquiere para la producción.

III. EFECTOS ECONOMICOS DE UNA IMPOSICION POR VALOR AGREGADO.

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

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

Siendo así, no tendrá ninguna influencia el número de etapas por las que el bien gravado pase antes de llegar - al último consumidor; tampoco operará el efecto acumulativo, pues el impuesto se aplicará sobre el precio de venta en cada etapa; ni surgirá como subproducto del efecto de acumulación el de piramidación. Finalmente tampoco habrá incentivo para "acortar" artificialmente el número de etapas creando la integración vertical de las empresas.

En ese sentido, puede afirmarse que el Impuesto al --

Valor Agregado no es fuente de distorsiones económicas, y totalmente neutral en la asignación de recursos, visto desde el aspecto del consumo.

El concepto de neutralidad también puede referirse a la combinación de los recursos productivos. Se afirma que un impuesto en cascada discrimina en contra de las inversiones de capital, mientras que el I.V.A. es neutral a la utilización del capital y el trabajo.

Sin embargo, se ha utilizado la argumentación en el sentido de que el I.V.A. también distorsiona el trabajo, ya que implica una carga tributaria mayor para las empresas con elevada intensidad de trabajo que para aquellas con alta magnitud de capital.

Frente a la creación de carácter industrial en que habrá fuerte inversiones en equipos, así como importantes egresos en gastos de implantación; en que va pagando el impuesto en las compras, durante un período más o menos prolongado no habrá producción y ventas sobre las cuales imputa el impuesto: en tal circunstancia el impuesto al valor agregado significa una carga financiera de importancia, que coloca en condiciones desventajosas a las empresas nuevas frente a las antiguas.

La estrategia para el desarrollo contempla el fortalecimiento del sector externo como clave, por lo que el análisis de la incidencia de cualquier impuesto debe ser realizado con sumo cuidado. Al ser los niveles de tributación de los países exportadores diferentes, en la medida en que los productos contengan una mayor carga tributaria, menos será su capacidad de competencia.

Todo este razonamiento lo hacemos en la hipótesis de aplicación del principio del país de destino.

Para la tributación indirecta la resolución correcta dependerá del tipo de impuesto.

Para un impuesto en cascada -como vimos- no hay solución, y lo mismo puede afirmarse para los impuestos en la etapa del fabricante y del mayorista; para el impuesto en la etapa del detallista no se plantea el problema.

En cambio, para el Impuesto al Valor Agregado, a pesar de que el mismo se va pagando en fracciones a través de todas las etapas, es perfectamente determinable toda la carga tributaria acumulada y su consiguiente detracción en el momento de salir del país hacia el mercado internacional.

Finalmente debe establecerse que el I.V.A. es un im puesto sensible a las variaciones coyunturales, por lo - que puede ser utilizado con las limitaciones aceptadas, - como instrumento de compensación en el corto plazo.

En lo referente a efectos antiinflacionarios, si -- bien los estudiosos están de acuerdo en que la tributa- - ción -lógicamente según el tipo- puede frenar la infla- - ción, el impuesto deberá reducir la demanda agregada en - mayor medida que la oferta agregada de bienes y servicios y hacerlo en un lapso corto.

En suma, la imposición al valor agregado presenta - las siguientes ventajas:

- Elimina los males del Impuesto acumulativo de etapas múltiples, por cuanto que el precio final al - consumidor no encierra el impuesto acumulado tantas veces como se hayan celebrado operaciones.
- El efecto del tributo se difunde más.
- Facilita la fiscalización de las empresas.
- Alienta las exportaciones.
- Permite la integración de las empresas.
- Frena la competencia desleal.

III. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO.

Después de más de treinta años de haberse implantado en nuestro país el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, de efecto acumulativos en todas las etapas del proceso de producción, el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados una iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, con fecha 29 de noviembre de 1978, manifestando la necesidad de que este gravamen substituyese a -- ingresos mercantiles, ya que éste resultaba deficiente en relación al desarrollo económico y a la complejidad en -- los procesos de producción y distribución.

a) Exposición de Motivos

Las razones de orden económico que apoyan al cambio -- impositivo se contienen en la Exposición de Motivos co -- rrespondiente. Veamos algunas de ellas:

- El principal defecto del impuesto general a las -- ventas vigentes es que se causa en "cascada" ya -- que debe pagarse en cada una de las operaciones -- que se realizan, lo cual aumenta costos y precios, produciendo efectos acumulativos que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

- Existe la creencia general en el sentido de que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sólo afecta el precio de los bienes y servicios que se adquieren en la etapa final, ignorando que el precio de los mismos lleva incluido dicho impuesto tantas veces como los bienes cambiaron de mano.
- Como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto acumulativo, el precio final de los bienes y servicios se ve incrementado en más de un 10%.
- El consumo de la población de bajos recursos, en cambio suele estar atendido por grandes empresas - cuya capacidad económica le permite eliminar intermediarios y por ende, el efecto acumulativo de la carga fiscal sobre los bienes o servicios.
- Lo anterior ha originado tasas especiales más altas que la general; sin embargo, las mismas han afectado a pequeños productores o han favorecido al contrabando.
- La experiencia internacional aconseja el cambio a I.V.A.

- El I.V.A. se pagará a la tasa del 10% de manera general, no obstante que en términos económicos se justificaba una tasa mayor. Aparentemente se pierde en recaudación, pero se logra una mayor equidad al ampliar la base impositiva.

Aprobada por las Cámaras, la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre de 1978. Por disposición expresa de su artículo 10. transitorio, entró en vigor el 10. de enero de 1980.

3) Elementos Sustantivos del Impuesto al Valor Agregado

A continuación haremos referencia, en líneas muy generales, a los elementos sustantivos del I.V.A.; por tanto no subrayaremos sino aquello que tenga relación directa con el objeto de nuestro examen constitucional. Un estudio pormenorizado de la ley, con seguridad ocuparía - - éstas y muchísimas cuartillas más.

El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es aquella persona física o moral, cuya situación concreta coincide con la reseñada en la norma fiscal como generadora del crédito fiscal.

"La doctrina distingue entre el sujeto pasivo de - -

iure y el pagador del impuesto o sujeto de facto. En algunos casos el sujeto pasivo de iure -o contribuyente- que es sobre quien repercute el gravamen, traslada total o parcialmente la carga tributaria que la ley le impone, a otra persona que, por esta razón, se convierte, al incidir sobre él el gravamen, en sujeto de facto". (38)

Cuando tiene lugar este mecanismo económico-fiscal, estamos en presencia de la llamada "repercusión del impuesto".

El impuesto puede ser trasladado varias veces, pero no indefinidamente; siempre habrá un sujeto cuyo patrimonio quede definitivamente afecto o mermado, es decir, sobre el cual incida el impuesto. Con la incidencia termina la repercusión.

La repercusión, de gran importancia en los impuestos indirectos, puede ser:

- Expresa; o
- Tácita.

(38) De la Garza Sergio F. Op. Cit. págs. 135-137

De manera ejemplificativa, se pueden definir de la siguiente manera:

. Expresa, cuando el impuesto se traslada en forma por separada del monto del precio del producto.

. Tácita, cuando el impuesto se traslada dentro del monto del precio del producto.

El artículo 10. de la Ley, expresa que están obligados al pago del impuesto, las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

Son pues, sujetos del Impuesto al Valor Agregado, quienes enajenen bienes, presten servicios de manera independiente, concedan el uso o goce temporal de bienes, o

Cuando en este trabajo se haga referencia a la Ley o reglamento en su caso, se entenderá que se trata de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta 1985.

importen bienes o servicios, dentro del territorio nacional.

A diferencia de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no exige la habitualidad en la realización de las operaciones gravadas, para ser sujeto del impuesto, por lo que también lo es quien en forma accidental las realiza.

Asimismo, no se requiere la condición de comerciante para ser causante del gravamen; por tanto, también están afectos a su pago quienes realicen las actividades mencionadas, aún cuando en ello no exista el propósito de lucro.

El causante debe trasladar el impuesto a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, por un monto equivalente al importe que resulte de aplicar el total de la operación la tasa que corresponda. La repercusión deberá hacerse en forma expresa y por separado del precio. Sin embargo, debido a la reforma sufrida a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal y como se comentará posteriormente, el impuesto se incluirá en el monto de la contraprestación pactada a partir del 5 de agosto de 1985, cuando se trate de bienes o actividades destinadas al público en general.

El traslado del impuesto no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales. (39)

Establece la Ley, en su artículo 2o., segundo párrafo, que la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, en los términos de la Ley que se analiza, deberán aceptar la traslación del impuesto y pagarlo, con derecho a repercutirlo cuando ellos resulten o aparezcan a su vez como contribuyentes.

Las características más acentuadas del I.V.A. es su mecanismo de acreditamiento. El contribuyente, al celebrar algunas de las operaciones gravadas, traslada al adquirente o usuario la tasa del impuesto; pero como a su vez a él le trasladaron la misma tasa cuando fue adquirente o usuario, tiene derecho de acreditar, en contra del impuesto que traslada, el importe que pagó vía traslación y a enterar al fisco el remanente.

(39) Artículo 1o., sexto párrafo de la Ley del I.V.A. 1985.

Es por eso que el artículo 4o. de la Ley, indica que el acreditamiento consiste en restar de la cantidad que - resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley, el impuesto que le hubiere sido trasladado al contribuyente - y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Para tener derecho al acreditamiento se exige que el impuesto cubierto:

- Corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto, o que sea maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, o bien, que derive de la exportación de bienes o servicios. Se aclara también que para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas-habitación, o bienes o servicios relacionados con la realización de actos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda especie, será necesario que las erogaciones respectivas - sean deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta.

- Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en documentación que reúna los requisitos establecidos en la propia Ley o el Reglamento que al afecto se expida -recuerdese la reforma efectuada en ese sentido-.

Categoricamente, la Ley establece en la fracción III del citado artículo 4o., que el derecho de acreditar es personal para los contribuyentes y no puede ser transmitido por actos inter vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades.

c) Objeto Gravable del Impuesto al Valor Agregado.

El objeto de todo impuesto está representado por la actividad, acto o hecho a cuya realización la Ley asocia el nacimiento de la obligación tributaria.

Ya se asentó que el impuesto se causa por la realización de una o algunas de las cuatro operaciones a que hace referencia el artículo 1o. de la Ley. Estas, justamente constituyen el objeto del Impuesto al Valor Agregado. Examinemos algunos de los puntos más relevantes:

- a). Enajenación de bienes. Para los efectos de la Ley, se entiende por enajenación toda transmisión de propiedad de bienes; la venta con reserva de dominio, aún cuando la transferencia de la

propiedad opere con posterioridad o no llegue a efectuarse; las adjudicaciones en favor del --- acreedor o de terceros; la enajenación de bienes mediante fideicomisos y el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, sólo si el causante no ha aportado prueba en contrario.

La fusión de sociedades, la sucesión mortis causa y la donación hecha por personas físicas cuando ésta no sea deducible para el Impuesto sobre la Renta, aunque originan la transmisión de la propiedad, no se consideran enajenación y en consecuencia no son objeto del I.V.A.

El valor que se toma como base para el cálculo del impuesto, es el precio pactado, incluyendo toda cantidad que se adicione, aún cuando la exigibilidad de estas últimas depende de circunstancias posteriores a la enajenación. Cuando se halla pactado precio se toma como base el valor de los bienes que tengan en el mercado y en su defecto, el de avalúo.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional si en él se encuentra el --

bien al efectuarse el envío. En caso de no haber envío, se entiende realizada la operación en territorio nacional cuando en él el enajenante hace la entrega del bien.

Por lo que se refiere a los activos intangibles, la enajenación sucede en territorio nacional - - cuando adquirente y enajenante residen en el mismo.

El impuesto se causa en el momento en que se remite el bien al adquirente; cuando no se envía, se causa al entregarse el bien; o en el momento en que se efectúa el pago total o parcial, o -- cuando se expide el documento que ampara la enajenación.

Las exenciones que la Ley consigna en este apartado, son las siguientes: el suelo, construcciones adheridas al suelo, destinadas para casa-habitación; animales y vegetales que no estén industrializados; carne en estado natural; tortillas, masa, harina y pan; leche natural y huevo, azúcar, mascabado y piloncillo; sal, agua no gaseosa ni compuesta; ixtle; libros, periódicos y

revistas; maquinaria y equipo agrícola o ganadero; así como los fertilizantes; bienes muebles usados; moneda nacional y extranjera; partes sociales y títulos de créditos y los bienes enajenados por las instituciones de crédito que sean de su propiedad.

Por las enajenaciones exentas sólo se tiene derecho a acreditar los impuestos que se le hayan -- trasladado al causante cuando se trate de exportaciones o, en su caso, de la primera enajenación de maquinaria y equipo agropecuario o de fertilizantes.

b). Prestación de Servicios Independientes. La Ley considera como tales toda obligación de -- "hacer" que realiza una persona a favor de otra; el transporte de personas o cosas; el reaseguro, aseguro, afianzamiento o reafianzamiento; el man dato, comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución; -- la asistencia técnica y transferencia de tecnolo gía; y en general, toda obligación de dar, hacer o no hacer o de permitir asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté com -

prendida como enajenación o concesión temporal - del uso o goce de bienes.

No causan el impuesto los servicios dependientes.

La base para el cálculo del impuesto es el valor total de la contraprestación, incluida toda cantidad que se adicione, como es el caso de otros impuestos viáticos, gastos, reembolsos, penas -- convencionales, etc.

La Ley establece que el servicio se presta -- en el país cuando en él lo realiza total o parcialmente un residente del mismo. Por lo que se refiere al transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional siempre y cuando en el país se inicie el -- viaje.

No se paga el I.V.A. cuando los servicios son -- prestados directamente por la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, aunque no correspondan a sus funciones de derecho público; -- los prestados por instituciones de seguridad social; los gratuitos; los de enseñanza proporcio-

prendida como enajenación o concesión temporal - del uso o goce de bienes.

No causan el impuesto los servicios dependientes.

La base para el cálculo del impuesto es el valor total de la contraprestación, incluida toda cantidad que se adicione, como es el caso de otros impuestos viáticos, gastos, reembolsos, penas -- convencionales, etc.

La Ley establece que el servicio se presta - - en el país cuando en él lo realiza total o parcialmente un residente del mismo. Por lo que se refiere al transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional siempre y cuando en el país se inicie el - - viaje.

No se paga el I.V.A. cuando los servicios son - prestados directamente por la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, aunque no correspondan a sus funciones de derecho público; - los prestados por instituciones de seguridad social; los gratuitos; los de enseñanza proporcio-

nados por organismos descentralizados y establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios; el transporte público de personas; los otorgados directamente por terceros a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, desmontes y caminos en el interior de las fincas, preparación de terrenos, riesgo y fumigación agrícola, cosecha y recolección, así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado; los de maquila de masas o harinas; los de pasteurización de leche, el aseguramiento contra riesgo agropecuario y los seguros de vida; los de carácter profesional cuando su prestación requiera título conforme a las leyes; los propios de artistas, locutores, tesoreros o deportistas y los prestados por autores, en los términos de la Ley Federal sobre el Derecho de Autor.

En exportaciones de servicios sólo se tiene derecho limitado al acreditamiento del impuesto cuando los traslados correspondan a la adquisición de bienes y servicios destinados a la exporta --

ción de servicios.

c). Uso o Goce Temporal de Bienes Tangibles. Para los efectos de la Ley, se considera uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y los demás actos por lo que se permite a una persona usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

El uso o goce temporal de bienes tangibles gratuito no es objeto del impuesto.

La base del impuesto es el valor de la contraprestación pactada, adicionada de toda cantidad que se origine por cualquier concepto.

El impuesto se causa en territorio nacional si en él se encuentra el bien en el momento de su entrega material.

No se paga el impuesto por el uso o goce temporal de inmuebles destinados a casa-habitación; el suelo, las fincas, maquinaria y equipo agropecuario; los libros, periódicos y revistas.

d). Importación de Bienes y Servicios. La Ley, -
grava la introducción al país, de bienes extran-
jeros, la adquisición por residentes en el país-
de bienes intangibles enajenados por no residen-
tes en él; el uso de goce temporal en el país, -
de bienes intangibles proporcionados por no resi-
dentes en él; los bienes tangibles que con el --
mismo fin se entregan materialmente en el extran-
jero y se aprovechan en territorio nacional es -
prestado por no residentes en él.

En bienes tangibles, la base del impuesto es la-
misma que se utiliza para la determinación del -
impuesto general de importación, pero incrementa-
da con ese mismo gravamen más todos aquéllos que
se tengan que pagar por ese acto.

Tratándose de intangibles o de servicios, la ba-
se es el mismo valor que se toma en cuenta cuan-
do dichos actos o actividades se realizan en te-
rritorio nacional.

Están exentas las importaciones que no llegan a-
consumarse; sean temporales; tengan el carácter-
de retorno de bienes de tránsito o transbordo; -

las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera, y las de bienes cuya enajenación en el país no dé lugar al pago del I.V.A.; o se les aplique la tasa del 0%.

Por último, debe señalarse que el I.V.A. se causa a una tasa única del 15%; excepto en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del Norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, en donde la tasa es del 6%, a condición de que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleva a cabo por residentes y dentro de las citadas franjas o zonas. De la misma manera, existe una tasa del 20% destinada para el consumo de aquellos productos que no son necesariamente básicos para la alimentación y por consiguiente son considerados de lujo, así como la realización de determinadas actividades o actos que prevé la Ley en comentario.

CAPITULO VI
EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A
LA LUZ DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA.

CAPITULO VI

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LA LUZ DE LA JUSTICIA
TRIBUTARIA

I. NOTAS PRELIMINARES

A partir de la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se ha discutido mucho si el gravamen cumple o no con los postulados de justicia tributaria normados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Para tener una idea aproximada de la problemática que este punto -por demás relevante e interesante- encierra, se plantearán algunas cuestiones. Seguramente existen en mayor número; sin embargo el objetivo de este estudio queda satisfecho con esta visión panorámica.

Todos los puntos aquí abordados han tenido por objeto proporcionar el marco conceptual, el herramental teórico, adecuado para intentar una solución aceptable.

Hemos visto que uno de los instrumentos fundamentales para la realización de las actividades financieras de todo Estado, es el impuesto; que éste se clasifica en diversas especies según tenga por objeto el ingreso, el consumo o la riqueza; que dentro de los impuestos al consumo se localiza el plurifásico llamado "Impuesto al Valor - -

Agregado"; que los teóricos más destacados indican que todo sistema impositivo más o menos racional debe observar el principio de justicia tributaria, traducido materialmente en la proporcionalidad y equidad; que sobre el alcance de estos conceptos la postura de la Corte ha sido vaga e imprecisa; que el propio Tribunal Supremo del País ha resuelto recientemente que la doble imposición no significa por sí misma inconstitucionalidad.

Es el momento de aplicar esas ideas.

Apriorísticamente se puede sostener que el Impuesto al Valor Agregado satisface los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que los sujetos de igual capacidad de pago soportan la misma carga fiscal, y ésta comprende por igual a todos los sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica.

Sin embargo, para demostrar la validez de esta proposición general, es necesario contrastarla críticamente con algunos casos concretos que de alguna manera son representativos de todo el eventual cuestionamiento.

II. EXAMEN DE SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

a) Se ha esgrimido que el Impuesto al Valor Agregado no es proporcional por cuanto que recae sobre las mismas actividades económicas gravadas tanto por el Impuesto sobre la Renta como por el Impuesto General de Importación, de donde resulta una doble imposición inconstitucional -- que deja en desventaja a los causantes simultáneos de ambos gravámenes, frente a quienes solamente pagan uno de ellos.

Para responder a esta censura debe recordarse que la doble imposición, conocida también con el nombre de "superposición de impuestos", se presenta cuando la misma entidad de derecho público establece más de un gravamen sobre un mismo objeto de imposición.

Se advertirá que se habla de "objeto" y no de "fuente" del impuesto, en virtud de que la fuente puede estar gravada por más de un impuesto establecido por la misma entidad, sin que por ello se produzca la doble imposición.

Por ejemplo, la fuente "energía eléctrica" estaba gra

vada con un impuesto a la producción y otro al consumo (*) y, sin embargo, no había superposición pues el mismo objeto no se encontraba gravado con más de un impuesto -- por la misma entidad. Lo mismo se puede decir de la -- "producción" y "consumo" de cerveza.

Partiendo de este concepto, es correcto señalar que -- desde la óptica doctrinaria es imposible que se presente el problema de la doble imposición cuando se trata de un impuesto que grava el ingreso y de otro que grava el consumo.

En efecto, como se ha visto, ingresos y consumo son -- términos por completo diferentes, de ahí que no pueda sostenerse sin incurrir en grave contradicción, que uno y -- otro puede tener simultáneamente un mismo objeto impositivo.

El Impuesto sobre la Renta es el prototipo de gravamen al ingreso, en tanto que el Impuesto al Valor Agregado

(*) Por disposición del artículo 4o. transitorio de la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1980, el Impuesto sobre Consumo en Energía Eléctrica quedó abrogado a partir del -- 1o. de julio de 1980.

do, en una de sus modalidades, económicamente recae sobre el consumo que se hace a lo largo del circuito productivo distributivo.

En consecuencia, y en primer término, doctrinariamente no puede haber coincidencia en cuanto a materia gravable entre Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, ya que "ingreso" y "consumo" son conceptos de plano antitéticos.

Por tal motivo, es inexacto que el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado genere la doble imposición en relación al Impuesto sobre la Renta.

Desde el punto de vista legal estricto se arriba a idéntica conclusión. El Impuesto sobre la Renta grava la utilidad neta, esto es, la utilidad que resulta de disminuir a los ingresos brutos acumulables obtenidos en un determinado período, las deducciones.

El Impuesto al Valor Agregado, dentro de este esquema formal, ciertamente grava también la utilidad que obtiene el operador económico que realiza alguna o algunas de las actividades limitativamente prescritas en el artículo 10. de la Ley, aún cuando a través del mecanismo de trasla-

ción sea el usuario o el adquirente quien en definitiva lo pague.

Sin embargo, la utilidad afecta al Impuesto al Valor Agregado es la utilidad bruta y no la neta, con lo cual se aprecia claramente que el objeto de la imposición en uno y otro gravámenes es por completo distinto.

Por tanto, a la luz de las disposiciones legales, prescindiendo de la naturaleza económica de los tributos, tampoco se puede concluir que existe doble imposición.

En otro orden de ideas, es indiscutible que sí existe doble imposición entre el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto General de Importación en el renglón de "importaciones". Así se desprende de la lectura de los artículos 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 3o. 8o. y 43 del Código Aduanero en vigor.

Pero no hay que perder de vista que de conformidad con las tesis transcritas en el punto correspondiente la doble imposición no es por sí misma inconstitucional; es más, se justifica como instrumento de política fiscal para distribuir de una manera más equitativa la carga tributaria.

La Corte ha señalado que la superposición tributaria es inconstitucional sólo cuando el nuevo gravamen resulta exorbitante, o ruinoso, demostración que con toda la subjetividad del caso queda a cargo del quejoso, lo cual - - vuelve difícil las posibilidades de éxito de la queja o censura que se interponga.

A todo ello habría que agregar una consideración importante: de alguna manera el alegato que se examina giraría en torno de la idea de "acumulación impositiva"; esto es, a una carga fiscal determinada se añade otra con riesgo hasta de desaparecer la fuente de riqueza.

No obstante lo dramático del argumento, y seguramente de su comprobación numérica, de acuerdo a la tesis de la Corte, resultaría improcedente. En efecto, la Corte ha señalado que la proporcionalidad se determina a partir -- del impacto que un determinado impuesto produzca en la capacidad de pago de un determinado causante; lo que quiere decir que este requisito fundamental de justicia tributaria no puede ni debe acotarse tomando en cuenta otros impuestos ni mucho menos la carga fiscal que erosiona el -- patrimonio del contribuyente.

Es claro que esta conclusión jurisdiccional, no coin-

cide con la realidad económica. Si se parte del concepto de "capacidad de pago" para precisar si un determinado impuesto es o no proporcional, tal concepto económico debe ser llevado hasta sus últimas consecuencias. Es así que para cumplir con una regla de congruencia, deben confrontarse "cara a cara", "vis a vis", la totalidad de los elementos constituyentes de la capacidad de pago del sujeto y la totalidad de las cargas fiscales que soporta.

Sólo así se estará en posibilidad de resolver sobre la conveniencia de que un nuevo gravamen se incorpore o no a las cargas fiscales que ya viene soportando el contribuyente.

Sin embargo, repetimos, la Corte ha insistido en el examen individualizado del impuesto, apartándose de esta manera del principio de capacidad de pago, no obstante -- que en él supuestamente se apoya para legitimar sus resoluciones en materia tributaria.

Si lo anterior no fuera suficiente, vale la pena mencionar que el juicio de garantías procede cuando existe un agravio con violación a las garantías constitucionales del gobernado.

El causante del Impuesto al Valor Agregado, suponiendo que hubiese doble imposición, y que de haberla, fuese inconstitucional por sí misma, o que se examinase la carga fiscal total que soporta el sujeto para decidir su adecuación al requisito de proporcionalidad, "no es el pagador definitivo del gravamen". Luego entonces, el hecho de que la tasa a cubrir fuese exorbitante no le produce agravio alguno, pues su patrimonio no sufrirá menoscabo ya que la carga la soporta aquél a quién se le traslada o repercute.

Esto nos lleva a concluir que la vía de defensa extraordinaria sería infructuosa, pues el causante del impuesto, en la medida en que no paga la tasa, proporcionada o no carece de base constitucional para demandar la violación o garantías individuales.

Por otro lado, quien resiente el impacto del impuesto, el pagador, a pesar de que sufre un indiscutible menoscabo patrimonial no puede demandar la inconstitucionalidad porque no es el sujeto pasivo, porque su situación concreta no coincide con la señalada por la Ley como generadora del crédito fiscal.

b) Se ha dicho que el Impuesto al Valor Agregado es inequitativo, porque al parecer fomenta la competencia -- desleal entre la pequeña y mediana industria frente a los competidores fuertes y poderosos, ya que éstos al realizar compras en volumen y al efectuar pagos de inmediato -- les produce sendos descuentos que no están al alcance de aquéllos, trayendo como consecuencia, el impuesto que les corresponda pagar será menor al de aquéllos que tengan -- que pagar un impuesto sobre un mayor valor agregado al -- precio de la contraprestación pactada.

En mi opinión, difiero completamente de tal hipótesis, en virtud de que uno de los motivos esenciales que se consideró para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado -- en nuestro país, fue precisamente que este gravamen tiene como principal peculiaridad el no ser un impuesto en cascada con efecto acumulativo, evitándose de esta manera el incremento de precios que pudiera efectuar el comerciante a su producto al amparo de ese gravamen, en lo que respecta a esta crítica, se puede sostener que al tener derecho el comerciante al acreditamiento del impuesto que le hu-- biere sido trasladado, éste recupera el costo que hubiese efectuado en el pago del mismo; razón por la cual se concluye que el Impuesto al Valor Agregado no es un impuesto sensible a las variaciones económicas que pudiera repercu

tir un determinado proceso de distribución.

c) Se sostiene también que el Impuesto al Valor Agregado no satisface los postulados de justicia impositiva - porque su importe lo paga en definitiva el consumidor y no quien obtiene el beneficio económico por los actos previstos por el artículo 1º de la Ley.

Detrás de esta consideración se encuentra el siguiente razonamiento: la imposición debe recaer únicamente sobre los sujetos que reciben algún beneficio en el proceso productivo-distributivo.

Nada más falso. Se ha visto que el artículo 31, fracción IV, Constitucional impone a los mexicanos la obligación de 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.

Relacionadamente, los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, del Texto Constitucional, facultan al Congreso de la Unión para decretar los impuestos necesarios para cubrir el Presupuesto de Gasto Público.

Ahora bien, la actividad impositiva puede reacer sobre cualquier hecho o acto; no se limita en modo alguno a la percepción de utilidades o a la simple posesión de bienes.

Por el contrario, es perfectamente válida la imposición al consumo general o específico. Es más, constituye el complemento ideal de la imposición directa progresiva ya que entre ambas indiscutiblemente se logra una distribución racional y equitativa de la carga tributaria.

Esto se explica recordando que no necesariamente el nivel de ingresos refleja fielmente la capacidad económica de los particulares, ya que en un régimen no globalizado las exenciones y demás reglas de excepción al principio general de acumulación en una sola base de causación impide precisar con exactitud la verdadera capacidad de pago.

Es por eso que también se acude al consumo el gasto realizado por los sujetos o agentes económicos para tener una visión más aproximada de la capacidad contributiva individual.

La sola existencia de los impuestos directos o de los indirectos se traduciría en un verdadero atentado al principio de capacidad de pago.

No hay, por tanto, prohibición alguna para establecer contribuciones que en definitiva recaigan sobre el consumo que se haga a lo largo del proceso económico.

Asimismo, tampoco hay prohibición para establecer, el mecanismo de traslación o repercusión sin el cual sería imposible pensar siquiera en la existencia de la imposición indirecta.

En resumen, el que el Impuesto al Valor Agregado sea cubierto finalmente por el consumidor no constituye violación a los principios de justicia tributaria.

d) Se ha atacado duramente de inequitativo, porque el hecho de aplicarse dos tasas impositivas dentro del territorio nacional, la que resulta aplicable a los actos o actividades realizadas por residentes en las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres la Baja California y parcial de Sonora y Baja California Sur, es de -

6%, notoriamente inferior a la aplicable en el resto del país que es de 15%.

En este caso aparentemente existe inequidad, pero no es así, ya que no puede darse un trato igual a habitantes de regiones que en sus relaciones comerciales y económicas son desiguales.

En efecto, debemos reconocer la superior capacidad competitiva de los comerciantes del vecino país del norte en relación con los nuestros establecidos en dicha frontera, motivo por el que se da a nuestros comerciantes y en general a esos residentes una tasa impositiva preferencial, respecto de los establecidos en el resto del país, los que no tienen ese problema de competir abiertamente con los de Estados Unidos de Norteamérica. Otra de las razones por lo que se considera que se da ese trato preferencial, es porque el Gobierno mexicano ha previsto que en el supuesto de que se diera un tratamiento igual a estos contribuyentes, aplicándoles también la tasa del 15%, lo más seguro es que los consumidores nacionales acudirían a los comercios estadounidenses a realizar compras o adquirir servicios, trayendo como consecuencia la salida de divisas, que son necesarias se inviertan en el país.

e) Igualmente se afirma que el Impuesto en cuestión es inequitativo al declarar la Ley que están exento de su pago la enajenación de carne en estado natural, más no -- así la carne cocida, hervida o asada. Igual crítica se hace tratándose de la enajenación de bienes que gozan de la exención del impuesto, pero si son consumidas en el propio establecimiento que los expende, por ese sólo hecho se causará el gravámen, teniéndose la obligación de pagarlo.

En lo que se refiere a este principio de la equidad, se debe considerar que precisamente para enmarcar a la -- Ley del Impuesto al Valor Agregado dentro del principio que se comenta, el legislador tuvo necesidad de decretar o conceder estas excenciones con el único propósito de be neficiar a las clases populares, pues se da a productos o servicios de absoluto consumo popular, es decir, de consu mo indispensable. Ahora bien, en lo que se refiere a la carne asada, hervida o cocida, presupone un acto ulterior a la enajenación primaria de la carne en estado natural y debe entenderse que quien enajena la carne en esa forma, -- podríamos decir, industrializada, lo hace con el propósito de lucro, verbigracia, la venta de comida o alimento -- preparado, sujeto al que no debe alcanzar la exención de referencia, pues se caería en el absurdo de otorgar la --

exención a quienes posean establecimientos en los que se expendan comida o alimentos preparados. Este razonamiento es igualmente aplicable en lo que corresponde al consumo de los bienes enajenados en el mismo establecimiento - que los vende.

III. EXAMEN DE SU CONSTITUCIONALIDAD

a) Algunos grupos de la iniciativa privada han expresado que la reforma al artículo 9o., fracción VIII, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 1980, es inconstitucional porque concede a las llamadas "tiendas de interés social" una exención que rompe el principio de equidad.

La Exposición de Motivos de la Ley pone de relieve -- que el objetivo económico primario del gravamen consiste en evitar que la población de recursos más modestos soporte la mayor carga tributaria, situación que acontecía con el sistema fiscal indirecto abrogado.

En esas condiciones, si los sectores de bajo nivel de ingresos consume en dichas tiendas, y a éstas se les concede una exención, es claro e irrefutable que la franquicia es perfectamente congruente con el propósito económico.

co que anima a todo el Impuesto al Valor Agregado.

La reforma en comentario, pues, de ninguna manera rompe con el esquema económico en el que se inscribe la introducción del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país.

Desde otra perspectiva de examen, tampoco se propicia la desigualdad entre los causantes. En efecto, si las tiendas sociales están obligadas a cubrir el impuesto que les trasladan los proveedores, en cambio, están desautorizadas para trasladar el Impuesto al Valor Agregado a los consumidores.

Lo anterior demuestra sin lugar a dudas, que contrariamente a lo sostenido por empresas del sector privado, son ni más ni menos las tiendas sociales quienes se encuentran en desventaja impositiva, ya que las primeras sí pueden trasladar la carga fiscal a los compradores o usuarios.

Esto sin perjuicio de que los comerciantes no exentos están de todas maneras en aptitud de abstenerse de trasladar el tributo al consumidor, logrando con ello otra ventaja sensible de mercado.

Por último, debe puntualizarse que la exención no se traduce en un problema de escala, pues en términos relativos la participación porcentual de las transacciones que realizan las tiendas sociales representa una porción insignificante en el universo total de las operaciones de mercado. Asimismo, suponiendo que verdaderamente se estuviese en presencia de una desventaja desleal, debe recordarse el remedio a esta situación, el cual depende exclusivamente de las propias fuerzas económicas, y de ninguna manera radica en la vía de amparo.

b) La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece determinadas exenciones a fin de favorecer a las clases de menor poder adquisitivo. Ello ha provocado algún alegato sustentado en violación a la garantía de equidad tributaria, razón por la cual se califica de inconstitucional.

Sobre este particular, es de precisarse que la generalidad en la imposición de ninguna manera significa universalidad.

Por tal motivo, es perfectamente válido que las leyes tributarias establezcan franquicias.

La exención se legitima en la medida en que es racional y se articula armónicamente con los fines de política fiscal vigentes.

Es decir, si para producir determinados efectos económicos en los procesos de ahorro, consumo e inversión es indispensable otorgar una dispensa del pago de la tasa, tal decisión será incensurable a condición de que el beneficio fiscal no constituya un privilegio irracional.

En el presente caso, los objetivos económicos del Impuesto al Valor Agregado también se cumplen mediante el establecimiento de exenciones cuyos destinatarios finales serán los sectores de menor poder adquisitivo.

Las franquicias en cuestión aluden a bienes y servicios de demanda inelástica, o a bienes provenientes del sector agropecuario.

En uno u otro caso, parece no haber discusión acerca de la necesidad de evitar presiones inflacionarias en relación a artículos básicos, y apoyar paralelamente las actividades del campo.

Consecuentemente, tampoco debe existir discusión acerca de la justificación o racionalidad de las exenciones vinculadas directa e inmediatamente a una y otras actividades.

Si bien desde el punto de vista legal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra de manera expresa en su artículo 28 la prohibición a la exención de pago de impuestos, razón por la cual debe considerarse inconstitucional el otorgamiento a la exención de los mismos, no debe olvidarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó jurisprudencia al respecto, diciendo: "La prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general".

Tomo XVI, Pág. 451, Prontuario, Tomo VIII, pág. 88

Por lo tanto, en este renglón, tampoco la Ley del Impuesto al Valor Agregado es inconstitucional.

c) Se dice que el legislador viola la Constitución Federal al delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de señalar en el Reglamento los requisitos que debe reunir toda documentación en que conste el traslado del impuesto ahora éste viola a la Ley del Impuesto al Valor Agregado al no señalar dichos requisitos y hacer suyos los que se precisan en otro reglamento, al expresar, en su artículo 8o., que "La documentación deberá reunir los requisitos que se establecen en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta".

Por tanto, en cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que "el Poder Ejecutivo está facultado para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia". En el caso concreto, el legislador en ningún momento facultó al Ejecutivo para legislar, toda vez que se concretó a enviar el ya aprobado por el H. Congreso de la Unión para ser promulgado por el Ejecutivo Federal, en base a la facultad que le confiera la Constitución Mexicana para el efecto.

Se dice también que el Ejecutivo viola a la Ley del Impuesto al Valor Agregado al no señalar dichos requisitos y hacer suyos los que se precisan en otro Reglamento (Impuesto sobre la Renta), al expresarlo así el artículo 8o., (Reglamento del Impuesto al Valor Agregado); en relación a éste apartado no existe tal violación, en virtud, de que tanto el Impuesto sobre la Renta como el Impuesto al Valor Agregado son impuestos de carácter federal y lo que se persigue con esto, es la aplicación supletoria de un Reglamento a otro, tomando en consideración la experiencia que el Impuesto sobre la Renta ha tenido en el campo fiscal.

De tal manera se llega a concluir que no existió en ningún momento el otorgamiento de facultades al Ejecutivo para legislar en materia tributaria, asimismo no debe calificarse de inconstitucional la aplicación supletoria de un Reglamento a otro.

d) Se ha manifestado también que el mandato del artículo 92 Constitucional no se cumplió, pues no hubo refrendo suficiente de la promulgación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al haberlo efectuado únicamente los Secretarios de Hacienda y Crédito Público y el de Gobernación, arguyéndose al respecto, que debió haberlo hecho --

también los de Comunicaciones y Transportes, de Comercio de Agricultura y Recursos Hidráulicos y el de Educación Pública.

Este raciocinio carece de consistencia, ya que nadie discute que la Ley en estudio corresponde al ramo del Derecho Tributario o Fiscal y por ende y conforme a la Ley de Administración Pública Federal, es competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El hecho de que una ley determinada, en su articulado se refiera a cierta materia que por necesidad contemple, no por ello quiere decir que se requiere del refrendo del Secretario que tenga incumbencia para precisarlo, sino -- que debe atenderse solamente a la materia en general de -- que trate la ley respectiva.

En conclusión y tomando en cuenta las anteriores objeciones, se ratifica el fundamento constitucional que impera en la Ley en cuestión y consecuentemente del tributo -- que tutela.

PROBABLEMENTE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PODRIA -
SER TACHADO DE INCONSTITUCIONAL CON MAYORES ELEMENTOS
DE JUICIO SI SE EXPLORAN LOS SIGUIENTES PUNTOS:

1. El Apartado 5o. de la fracción XXIX del artículo-
73 Constitucional determina las fuentes a las que única--
mente puede concurrir la federación. Adicionalmente, esta
blece que las entidades federativas participarán en el --
rendimiento de estas contribuciones especiales, en la pro-
porción que fije la ley secundaria.

Por disposición de los artículos 2o. Transitorio de -
la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 2o. y 4o. Transi-
torios del Decreto que Reforma y Adiciona Diversas Dispo-
siciones Fiscales para 1980, quedan abrogadas sin lugar-
a dudas las leyes reguladoras de los siguientes impuestos
atributivamente federales: Sobre Producción e Introduc--
ción de Energía Eléctrica; sobre Consumo de Energía Elec-
trica; sobre Venta de primera mano de aguamiel y produc--
tos de su fermentación sobre explotación forestal; sobre -
consumo de gasolina; sobre producción y consumo de cerve-
za y sobre venta de primera mano de cerillos y fósforos.

Todos estos ordenamientos legales, prescriban diver-
sas participaciones a las entidades federativas y a sus-

municipios partiendo de la división entre lugar de producción y lugar de consumo.

Al quedar abrogadas las leyes especiales en cuestión, automáticamente quedaron abrogadas también las participaciones por impuestos especiales federales.

Con ello, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y el Decreto de Reformas y Adiciones, modificaron el párrafo último del Apartado 5o., de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

2. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana, obliga a contribuir a los gastos públicos.

De manera ejemplificativa podríamos decir, que en una operación de venta con un importe de \$ 200.00, por decir algo, al consumidor se le trasladan \$ 30.00 (ó \$ 12.00) - por concepto de Impuesto al Valor Agregado. Para respetar el precepto Constitucional de referencia, el Impuesto al Valor Agregado trasladado debería ser destinado al gasto público.

Sin embargo, paradójicamente, una parte del Impuesto al Valor Agregado repercutido queda en manos del vendedor

quien de esta manera recupera la carga fiscal que se le trasladó en la fase anterior mientras que el resto si se entrega a la autoridad.

Esto quiere decir, que el Impuesto al Valor Agregado que hubiere sido cubierto por el consumidor no se destina al gasto público en su totalidad en virtud, de que parte de éste gravamen se destina al patrimonio de un simple particular.

**COMENTARIO A LA REFORMA EFECTUADA AL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN CUANTO
A SU ARTICULO 32, FRACCION III.**

El 10. de agosto de 1985, entró en vigor una reforma hecha a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistente en incorporar dicho impuesto dentro del precio de los bienes o servicios, siempre que éstos sean ofrecidos al público en general..

La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales del 31 de diciembre de 1984, dentro de su artículo vigésimo tercero contempla un cambio al artículo 32 fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual, señala las obligaciones de los contribuyentes de este impuesto.

La fracción III del citado artículo 32, establece que los obligados al pago de este impuesto deberán: "Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el Impuesto al Valor Agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios".

La reforma que se comenta es en relación con estos comprobantes, señalándose en su segundo párrafo que: "Cuando se trate de actos o actividades que se realicen -

con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que expida, salvo que en este último caso, el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Cabe aclarar que esta reforma fue sometida a la consideración del Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1983, habiendo quedado pendiente su estudio con objeto de que las comisiones respectivas analizaran la conveniencia de trasladar en forma expresa y por separado el I.V.A. en los bienes y servicios destinados al público consumidor de donde se encontró que:

- La regla general actual relativa al traslado del impuesto al consumidor por separado del precio, ha generado innumerables casos en que sin proceder se cobre el I.V.A. y que proliferen prácticas comerciales inconvenientes de ofrecer artículos sin I.V.A., cuando lo que sucede es que está incluido en el precio.

- El sistema propicia la negociación del comprobante y consecuentemente del I.V.A., lo que a su vez - - afecta negativamente el objetivo inicial de un mayor control tanto para efectos del I.V.A. como para el Impuesto sobre la Renta.

- En México, como en Sudamérica y algunos países - - europeos, no se ha logrado inculcar a un nivel adecuado la conciencia fiscal, por lo que todavía - - irrita constantemente a la población al ver que le repercuten el impuesto en cada compra de bienes o prestación de servicios. Este efecto es inconveniente e innecesario en una etapa en que ya se han superado los problemas iniciales de implementación del I.V.A.

- El sistema propicia fraudes al consumidor y da una imagen muy negativa en bienes y servicios ofrecidos a turistas extranjeros. En Europa y en América del Sur los precios al público siempre incluyen el impuesto; en México el turista extranjero se -- siente sorprendido y estafado al tener que pagar - un precio mayor al ofertado.

- La traslación en forma expresa y por separado del I.V.A. en su última etapa, ha impedido avanzar en el establecimiento de los dos tipos de comprobación que prevé el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el que sirve para efectos de deducción y acreditamiento y el comprobante simplificado que se debe utilizar con las operaciones con el público.

Por lo que se refiere a la inclusión del I.V.A., dentro del precio de los bienes y servicios que se ofrecen al público en general, se han generado diversas reacciones por parte de algunos sectores, los cuales han señalado como motivo de inquietud que esta medida será la causa para reactivar el proceso inflacionario, amén de provocar evasión fiscal.

Al respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha señalado lo siguiente:

La mecánica operativa del impuesto que requiere del traslado en forma expresa y por separado en las relaciones entre contribuyentes, continuará sin alteración. Esto es, en todas las etapas de producción y comercialización, previas a la venta de los bienes o servicios al público.

blico, la facturación seguirá haciéndose igual que como - hasta ahora, trasladándose el impuesto de un contribuyente a otro sin incorporarlo dentro de los precios de sus - productos o servicios.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el que compra, el que recibe la prestación del servicio o quien rente un bien, podrá exigir que se le expida documentación en la que se separe expresamente el impuesto, tal y como se viene haciendo actualmente.

La forma de operar de los exportadores y demás sujetos a tasa del 0%, se mantiene para que con claridad determinen y soliciten la devolución del I.V.A. por consiguiente, el único caso en el que se incluirá en el precio el I.V.A., será en los actos o actividades que se realicen con el público en general en el país y no se solicite comprobante con el impuesto por separado. Este será el caso de los consumidores finales para quienes carece de valor el que el impuesto esté trasladado expresamente y por fuera, ya que no pueden acreditarlo por no ser contribuyentes.

Es necesario recordar, que este tratamiento ya ha ve-

nido operando, en base a la facultad, concedida en la Ley de la materia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de establecer mediante disposiciones de carácter general, la posibilidad de que el impuesto sea trasladado en forma expresa y por separado, en atención al monto de los actos o actividades y determinadas ramas de actividad, como es el caso de los contribuyentes menores; situación -- que se complementa con lo dispuesto por la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal, en las que se dan los lineamientos que deben seguir los contribuyentes para este supuesto, e inclusive se proporcionan los factores de 1.06, 1.15 ó 1.20, según se trate de operaciones afectas a las tasas del 6, 15 ó 20 por ciento, los cuales permiten obtener el I.V.A., que se trasladó dentro del precio.

En consecuencia, las operaciones entre contribuyentes del I.V.A., seguirán rigiéndose por las mismas reglas de traslación y acreditamiento del impuesto que se establecieron desde 1980, mismas que tienen interconstruido un mecanismo de control de la evasión para el propio impuesto y también el de la renta.

Por otra parte y con el objeto de precisar los conceptos que permitan el adecuado cumplimiento de la modifica-

ción que se comenta, la Secretaría de Hacienda y Crédito-Público establece que:

Los contribuyentes deberán separar el I.V.A., del precio en la documentación comprobatoria cuando:

- Cuando se realicen operaciones con otros contribuyentes (comerciantes, industriales, prestadores de servicios, etc.)
- Cuando se trate de mayoristas, medio mayoristas o envasadores.
- Cuando el consumidor de bienes o servicios así lo solicite.

Por lo que hace a la contabilidad, los contribuyentes deberán registrar por separado, como hasta ahora las operaciones referentes a cada tasa, así como las exentas del pago del impuesto.

CONCLUSIONES

1. A través de la actividad financiera el Estado per sigue determinados objetivos, dentro de los cuales, desta ca, primordialmente, la distribución equitativa de los in gresos.

2. Los ingresos -fiscales y extra fiscales- y los - gastos constituyen los instrumentos de realización de tan importante actividad.

3. El impuesto es el ingreso fiscal más importante.- Se divide en: Al ingreso, al consumo y a la riqueza, se-
gún tenga por objeto de imposición uno u otro hecho.

4. Para los efectos de este trabajo, interesan los - impuestos al consumo, caracterizados por el mecanismo de-
traslación mediante el cual se disocian las calidades de-
sujeto pasivo y pagaderos del gravamen. Se dividen en --
específicos y a las ventas; y éstos últimos en monofási-
cos y multifásicos, dentro de los cuales se localiza el -
Impuesto al Valor Agregado, que recae sólo sobre la por-
ción del valor que se agrega o se añade en el proceso pro-
ductivo, evitando con ello los efectos acumulativos.

5. La descripción y/o enjuiciamiento de la racionalidad y operatividad de un sistema fiscal concreto, históricamente determinado, se puede efectuar a partir de los -- llamados "principios de la imposición", dentro de los cuales destaca el de justicia tributaria.

6. La justicia tributaria se integra con dos elementos: La proporcionalidad y la equidad. La proporcionalidad se traduce en el hecho de que los sujetos de igual capacidad de pago deben soportar la misma carga fiscal, entanto que ésta debe ser diferente en tratándose de sujetos con distinta capacidad de pago. La equidad significa que la carga fiscal debe comprender por igual a todos los sujetos que se encuentren en la misma situación.

7. Durante el siglo pasado, la Corte sistemáticamente se declaró incompetente para enjuiciar la constitucionalidad de los impuestos. Tal postura fue modificada a partir de 1925, con la ejecutoria "Aurelio Maldonado". Por su importancia, destacan la tesis "Carreño" y "Barlett". No obstante ello, los pronunciamientos sobre el particular han sido contradictorios, vagos e imprecisos.

8. La doble imposición ha sido declarada constitucional por la Corte, siempre y cuando no resulte ruinoso o exorbitante.

9. El Impuesto al Valor Agregado no tiene efectos acumulativos por cuanto que incide sólo sobre el valor añadido en cada etapa, de tal forma que el impuesto causado en la anterior no forma parte de la base imponible, motivo por el cual se dice que es neutral al no influir en la conformación del precio final de los artículos productivos y comercializados. Esto permite la integración de las empresas, e intenta frenar la inflación.

10. El Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en nuestro país el 1o. de enero de 1980, substituyendo al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y 17 impuestos especiales más. Grava los ingresos obtenidos como consecuencia de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

11. El Impuesto al Valor Agregado satisface los principios de justicia tributaria.

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

- BURGOA, Ignacio. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Porrúa. México, 1973.
- BURGOA, Ignacio. "Estudio acerca de la Constitucionalidad de la Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias". Publicado en la Revista Panorama Fiscal. México, 1977.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores. "El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas". Ediciones U.N.A.M. México, 1973
- DUE, John F. "Impuestos Indirectos". Librería El Ateneo. - Buenos Aires, Argentina, 1975.
- DUE, John F. "Análisis Económico de los Impuestos". Librería El Ateneo. Buenos Aires, Argentina, 1977.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa. México, 1980.
- GAMAS TORRUCO, José. "Lecturas sobre Políticas Financiera Pública". Editorial Fondo de Cultura Económica México, 1978.

GARZA, Sergio Francisco de la. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. México, 1985.

GARZA SERVANDO, J. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura. México, 1949.

GOODE, Richard. "Impuesto sobre la Renta". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975.

GROVES M. Harold. "Finanzas Públicas". Editorial Trillas. México, 1975.

KELSEN, Hans. "Teoría General del Estado". Editorial Porrúa. México, 1976.

KELSEN, Hans. "Teoría Pura del Derecho". Barcelona, España, 1934.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1981.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1983.

MC. KINLEY, Eric D. "La Compensación Fiscal". Tesis. Seminario de Derecho Fiscal. U.N.A.M. 1970.

MARTINEZ LOPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Editorial Porrúa. México, 1959.

MIRANDA, José. "Las ideas y las Instituciones Políticas-Mexicanas". U.N.A.M. 1978.

MENDIETA Y NUNEZ, Lucio. "El Derecho Pre-Colonial". Editorial Porrúa. México, 1970.

NAWIASKY, Hans. "Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1982.

NEUMARK, Fritz. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1974.

ORTEGA, Joaquín B. "Apuntes de Derecho Fiscal". Reimpresión ITESM. Monterrey, México, 1946.

PUGLIESE, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". Editorial Porrúa. México, 1976.

RIVERA CAMPOS, José. "Conferencias Pronunciadas el 27 de octubre de 1969 en la S.H. y C.P.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Notas de Derecho Financiero". Tomo I, Volumen 2. Universidad de Madrid, - - 1967.

SOMERS, Harold M. "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional" Editorial Fondo de Cultura Económica. México, - - 1961.

SULLIVAN, Clara K. "El Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978.

TAPIA TOVAR, José. "La Coordinación Fiscal entre la Federación, Estados y Municipios". Tesis. Universidad de Nuevo León. 1969.

VALDES VILLAREAL, Miguel. "Principios Constitucionales - que Regulan las Contribuciones, en Estudios de -- Derecho Público Contemporáneo". Editorial Fondo- de Cultura Económica. México, 1972.

YANEZ RUIZ, Manuel. "El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política". S.H.C.- P. México, 1958.

F U E N T E S

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
1985.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. 16 de julio de 1985.

EDICIONES MAYO. "Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes".
México, 1979.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA.

LEY DE COORDINACION FISCAL, 1982.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.
1978.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. 1985.