

24 184



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"

Universidad Nacional  
Autónoma

"LA DETERMINACION DE LA BASE EN EL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: ASPECTO  
CONSTITUCIONAL"

## T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
HUMBERTO ORTEGA MALDONADO

ACATLAN, EDO. DE MEX.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional  
Autónoma de México



## **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

I N T R O D U C C I O N . . . . .	I
-----------------------------------	---

### CAPITULO PRIMERO

#### 1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.1.- IMPOSICION AL CONSUMO.- . . . .	1
1.1.1.- Generalidades- . . . . .	1
1.1.2.- Diversos Métodos de Imposición a las Ventas - . . . . .	3
1.1.2.1.- Imposición Monofásica - . . . . .	5
1.1.2.1.1.- Impuesto aplicado en la Primera Etapa (Nivel Productor) - . . . . .	5
1.1.2.1.2.- Impuesto aplicado en la Etapa Intermedia (Nivel Mayorista) - . . . . .	7
1.1.2.1.3.- Impuesto aplicado en la Ultima Etapa (Nivel Minorista) - . . . . .	8
1.1.2.2.- Impuestos Plurifásicos - . . . . .	9
1.1.2.2.1.- Impuesto aplicado a todas las Etapas, con efectos acumulativos - . . . . .	9
1.1.2.2.2.- Impuesto aplicado a todas las Etapas sin efecto acumulativo - . . . . .	11
1.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. - . . . .	13
1.2.1.- Conceptos Generales - . . . .	14
1.2.1.1.- ¿Qué es el valor agregado? - . . . .	14
1.2.1.2.- Concepto de Impuesto al Valor Agregado - . . . .	17
1.2.2.- De las formas de aplicación del Impuesto al Valor Agregado - . . . . .	19

1.2.2.1.- Métodos Económicos	- - - - -	19
1.2.2.1.1.- Modalidad de Adición	- - - - -	19
1.2.2.1.2.- Modalidad de Sustracción	- - - - -	21
1.2.2.2.- Método Financiero	- - - - -	22
1.2.2.2.1.- Aplicación Base a Base	- - - - -	23
1.2.2.2.2.- Aplicación Impuesto contra Impuesto	- - - - -	24
1.2.3.- Tipos de Impuesto al Valor Agregado	- - - - -	25
1.2.3.1.- IVA Tipo Producto Bruto	- - - - -	26
1.2.3.2.- IVA Tipo Renta	- - - - -	27
1.2.3.3.- IVA Tipo Consumo	- - - - -	27
1.3. CLASIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	- - - - -	28
1.3.1.- El IVA aplicado en todas las etapas del Ciclo Económico	- - - - -	29
1.3.1.1.- Sujetos Pasivos	- - - - -	30
1.3.1.2.- Operaciones Gravadas	- - - - -	30
1.3.1.3.- Tasa o Cuota Aplicable	- - - - -	30
1.3.1.4.- Base de Imposición	- - - - -	30
1.3.2.- El IVA aplicado hasta la etapa del Comercio al Mayoreo	- - - - -	31
1.3.2.1.- Sujetos Pasivos	- - - - -	31
1.3.2.2.- Operaciones Gravadas	- - - - -	31
1.3.2.3.- Tasa o Cuota Aplicable	- - - - -	31
1.3.2.4.- Base de Imposición	- - - - -	32
1.3.3.- El IVA aplicado hasta la etapa de Producción	- - - - -	32
1.3.3.1.- Sujetos Pasivos	- - - - -	32

1.3.3.2.- Operaciones Gravadas - - - - -	32
1.3.3.3.- Tasa o Cuota Aplicable - - - - -	32
1.3.3.4.- Base de Imposición - - - - -	33
Indice de Notas del Primer Capítulo - - - - -	34

## CAPITULO SEGUNDO

### 2. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

2.1. GENERALIDADES - - - - -	35
2.1.1.- Impuesto General a las Ventas - - - - -	35
2.1.2.- Impuesto Indirecto - - - - -	36
2.1.2.1.- Criterio basado en la Incidencia del Impuesto - - - - -	36
2.1.2.2.- Criterio de la Administración o el Padrón - - - - -	37
2.1.2.3.- Criterio de la Manifestación de la Capacidad Contributiva - - - - -	37
2.1.3.- Grava todas las Etapas - - - - -	39
2.1.4.- No Acumulativo - - - - -	39
2.1.5.- La Neutralidad del Impuesto - - - - -	40
2.2. LA TRASLACION, ELEMENTO MODULAR EN EL IVA - - - - -	41
2.2.1.- Concepto - - - - -	41
2.2.1.1.- La Repercusión - - - - -	41
2.2.1.2.- Forma de la Traslación - - - - -	43
2.2.2.- Mecánica del Impuesto - - - - -	44
2.2.2.1.- Mecánica para el cálculo del Impuesto - - - - -	44
2.2.2.2.- Mecánica para su liquidación y pago - - - - -	46

2.3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	52
2.3.1.- Objeto	53
2.3.1.1.- Enajenación de Bienes. Concepto. Lugar y momento que se realiza	54
2.3.1.2.- Prestación de Servicios Independientes. Concepto. Lugar y momento en que se realiza	55
2.3.1.3.- Uso o Goce Temporal de Bienes. Concepto. Lugar y momento en que se realiza	57
2.3.1.4.- Importación de Bienes o Servicios. Concepto. Lugar y momento en que se realiza	58
2.3.1.5.- Exportación de Bienes o Servicios. Concepto. Lugar y momento en que se realiza	59
2.3.2.- Sujetos	60
2.3.2.1.- Sujeto Activo	60
2.3.2.2.- Sujeto Pasivo	61
2.3.3.- Tasa	64
2.3.3.1.- Tasa General	65
2.3.3.2.- Tasas Especiales	66
2.3.4.- Base	67
2.3.4.1.- Base Imponible	67
2.3.4.2.- Base Gravable	69
2.3.4.3.- Integración de esta base en el IVA	70
Indice de Notas del Segundo Capítulo	71

### CAPITULO TERCERO

#### 3. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACION DE LA BASE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA - - - - -	72
3.1.1.- Concepto - - - - -	72
3.1.2.- ¿Cómo se integra la Capacidad Contributiva? - - - - -	74
3.2.- EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO - - - - -	76
3.2.1.- Las Obligaciones en General - - - - -	76
3.2.2.- Concepto de Hecho Imponible - - - - -	77
3.2.3.- Características del Hecho Imponible - - - - -	80
3.2.3.1.- Su previsión en la Ley - - - - -	80
3.2.3.2.- Siempre constituye un Hecho Jurídico - - - - -	80
3.2.3.3.- El Hecho Imponible determinante de la Obligación Tributaria - - - - -	81
3.2.4.- Elementos del Hecho Imponible - - - - -	81
3.2.4.1.- Elemento Objetivo o Fáctico - - - - -	81
3.2.4.2.- Elemento Subjetivo - - - - -	82
3.2.4.3.- Elemento Espacial - - - - -	82
3.2.4.4.- Elemento Temporal - - - - -	82
3.2.5.- Concepto de Hecho Generador - - - - -	82
3.2.6.- Un Tributo como parte del Hecho Imponible - - - - -	84
3.3. LA DETERMINACION DE LA BASE EN EL IVA ES INCONSTITUCIONAL - - - - -	86
3.3.1.- El Poder Tributario del Estado - - - - -	86
3.3.1.1.- Concepto - - - - -	86

3.3.1.2.- Marco Constitucional - - - - -	87
3.3.1.3.- Límites al Poder Tributario - - - - -	89
3.3.2.- Principios Doctrinales de la Imposición - - - - -	90
3.3.2.1.- Principio de Justicia - - - - -	91
3.3.2.2.- Principio de Certidumbre - - - - -	91
3.3.2.3.- Principio de Comodidad - - - - -	92
3.3.2.4.- Principio de Economía - - - - -	93
3.3.3.- Principios Constitucionales de la Imposición - - - - -	94
3.3.3.1.- Principio de Generalidad - - - - -	95
3.3.3.2.- Principio de Obligatoriedad - - - - -	95
3.3.3.3.- Principio de Legalidad - - - - -	96
3.3.3.4.- Principio de Vinculación al Gasto Público - - - - -	97
3.3.3.5.- Principio de Equidad - - - - -	98
3.3.3.6.- Principio de Proporcionalidad - - - - -	99
3.3.4.- Inconstitucionalidad de la determinación de la base en el IVA - - - - -	101
3.3.4.1.- Criterio sustentado por la S. H. y C. P. - - - - -	105
3.3.4.2.- Criterios sustentados por la S. C. J. N. - - - - -	111
Indice de Notas del Tercer Capítulo - - - - -	128
 C O N C L U S I O N E S - - - - -	 131
 B I B L I O G R A F I A - - - - -	 137

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

La implantación de un gravamen en una sociedad determinada puede obedecer a múltiples razones, entre otras: el deseo de tener una fuente adicional de recursos, para hacer frente a los gastos públicos; llenar insuficiencias presupuestales internas; hacer frente a compromisos de deuda pública; la consecución de ciertos fines de acuerdo a la política del Estado en los órdenes social y económico; mejor distribución de la carga tributaria entre las personas que conforman esa sociedad, y otras.

Cualesquiera que sean los motivos, justificaciones y políticas que tenga el Estado para incorporar un nuevo impuesto, ya sea que se trate de la sustitución de otro ya existente o de la implantación de uno completamente nuevo, el Legislador está obligado, como ejecutor de la potestad tributaria, a observar los principios de justicia más elementales que permitan enmarcar ese tributo dentro del marco Jurídico-Constitucional.

Este trabajo de tesis tiene como propósito analizar la determinación de la base en el Impuesto al Valor Agregado o IVA. Para esto, estudiamos en qué consiste un sistema de imposición sobre el valor agregado, tarea que resultó un tanto difícil, en virtud de que este gravamen se informa esencialmente de conceptos económicos. Ponemos un énfasis especial en confrontar la integración de la base gravable de este tributo con nuestra Constitución Federal, refiriendo los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que nos mar-

can la forma de determinar esta base en las distintas actividades --- que la misma grava, al marco legal constitucional, y saber si son observados los principios de Proporcionalidad y Equidad, que se estatuyen en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, porque en los mismos ésta implícita la Justicia Tributaria.

Hemos tratado de darle un sentido práctico a este trabajo, - por eso nos hemos avocado no sólo a externar nuestra opinión sino a cimentarla dentro de nuestro orden jurídico vigente: exponiendo un - caso concreto, atendiendo a las opiniones, que sobre el mismo, han - expuesto tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de Agente Fiscal del Gobierno Federal, como la Suprema Corte - de Justicia de la Nación, a través de su Pleno, por su carácter de - órgano encargado de la interpretación legislativa constitucional, -- por medio de las resoluciones que emite.

Porque la justicia encuentra su objetivación real en la norma jurídica, en cuanto ésta establece supuestos referidos a situaciones concretas de la actividad jurídico-económica de las personas, en cuyo caso se vuelve justicia objetiva, susceptible de analizarse y - estudiarse. Por ello consideramos que, como estudiosos del Derecho - Tributario, tenemos la ineludible obligación de buscar el perfeccio namiento de la justicia impositiva, albergando la esperanza de que - el presente trabajo de tesis condyuve, aún cuando de una manera muy- modesta, al logro de ese objetivo.

HUMBERTO ORTEGA MALDONADO.

CAPITULO PRIMERO

1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1.1. IMPOSICION AL CONSUMO.

1.1.1. Generalidades.

El Estado, en su necesidad de allegarse recursos, de manera ordinaria ha tenido la Potestad para imponer varios tipos de impuestos, destacando entre los mismos, los impuestos al consumo.

El consumo es el punto final de la actividad económica, --- siendo un proceso que priva a los bienes de otra aplicación, porque con frecuencia provoca la destrucción o la transformación del bien. El consumo tiene como fin satisfacer una necesidad. Un tipo de consumo es el uso, es decir, es un consumo realizado paulatinamente. Esto es, la satisfacción de una necesidad no requiere siempre la destrucción del satisfactor que se utilice, es en este sentido que hablamos del consumo de servicios.

Los impuestos al consumo han recibido diversas denominaciones, entre otras: Impuestos al Gasto, porque se puede decir que éstos siempre se han expresado como un gravamen sobre las transacciones de bienes y servicios; Impuestos a las Ventas, porque recaen --- principalmente sobre las transmisiones continuas de bienes. Esta última acepción depende del ángulo en que se le contemple, pues desde el punto de vista del cedente (productor o comerciante), es un impuesto a las ventas, y desde el punto de vista del adquirente (consumidor), es un impuesto al consumo.

Podríamos conceptualizar los Impuestos al Consumo como aquellos que de una manera u otra recaen en el gasto de los contribuyentes, por las transacciones de bienes y servicios, y que en forma normal inciden sobre el último adquirente del producto.

De lo anterior podemos decir que los impuestos al consumo se caracterizan por:

1) Gravar los recursos que las personas destinan a operaciones de consumo.

2) Se cobran siempre sobre la transferencia de bienes o la prestación de servicios.

3) El que normalmente soporta la carga tributaria es el último adquirente, ya que es el que consume la mercancía o recibe los servicios.

Cuando se habla de gravar el consumo no se quiere decir que se vaya a gravar ese acto en forma directa, simplemente porque resultaría imposible hacerlo. El consumo sólo es una presunción implícita, puesto que lo que se trata de gravar es la capacidad para satisfacer las necesidades de las personas, cumpliéndose ésto cuando se gravan los bienes que sirven para este fin, que son propiamente los bienes de consumo.

Por ello preferimos la denominación de impuestos al consumo, por cuanto debido a la naturaleza económica de la imposición y pese al nombre que se le den a algunas modalidades particulares de aplicación, son considerados por la opinión pública como impuestos al consumo.

Esto, sin dejar de usar las otras denominaciones que se han apuntado, toda vez que las mismas son usadas por diversos tratadistas, pero dejando claro que si usamos el nombre de imposición al gasto o a las ventas nos estaremos refiriendo genéricamente a los impuestos al consumo.

Desde el punto de vista administrativo los impuestos al consumo presentan las siguientes ventajas:<sup>1</sup>

- a) Son una forma sencilla de obtener recursos apreciables.
- b) Requieren poca administración, es decir, el esfuerzo administrativo invertido en su recaudación es bajo.
- c) Pueden reducir efectivamente el consumo de artículos de lujo.
- d) Pueden reducir efectivamente la importación de artículos de lujo".

Por todo ello se ve la conveniencia de que un Estado cuente con alguna forma de imposición al consumo.

#### 1.1.2. Diversos Métodos de Imposición a las Ventas.

Los bienes y servicios que sirven para satisfacer las necesidades de consumo de la población tienen un ciclo económico, que va desde la obtención de materias primas, su transformación, elaboración y distribución de bienes, hasta el consumo que de ellos se hace.

Dentro de este ciclo económico, una parte importante es el proceso de comercialización, que consiste en poner a disposición de -

los adquirentes, los bienes y servicios, en un mercado, por lo mismo, este proceso comprende varias etapas -entendiéndose por etapa, la --- transferencia que de un bien o servicio haga una persona a otra- .

Haciéndose un esquema muy generalizado y simplificado del - proceso, comprenderemos mejor ésto.

Partamos del supuesto de que las mercancías destinadas al - consumo son importadas o se producen en el país, y que entran al pro- ceso de comercialización a través de la venta, hecha por los produc- tores e importadores a los mayoristas, esta actividad sería la "Prime ra Etapa". De igual manera podemos considerar que la actividad por la cual los mayoristas venden, representa una "Etapa Intermedia", esta - etapa intermedia puede ser una sola o múltiple. Finalmente, la "Ulti ma Etapa" será aquella por la cual el minorista vende al consumidor - final, la mercancía.

Es evidente que esta simplificación puede tener variantes, - pero para efecto de este análisis, se puede tomar como proceso de ocu- rrencia general.

Ahora bien; se puede optar por aplicar el impuesto en cual- quiera de esas etapas, pero sólo en una de ellas, entonces estaremos - ante un Impuesto Monofásico, generalmente se eligen la primera o últi ma etapa para su aplicación, siendo muy raro que se aplique en la eta pa intermedia, por razones que más adelante se explican.

También podría optarse por aplicar el impuesto en todas las etapas del ciclo económico, estaríamos entonces ante un Impuesto Plu-

rifásico -que presenta dos posibilidades-, se puede aplicar en forma acumulativa, o bien, sin esos efectos.

El siguiente cuadro ilustra estas posibilidades:

ETAPA UNICA (Monofásica)		ETAPAS MULTIPLES (Plurifásica)	
Primera Etapa	(Nivel Productor)	Acumulativo	(Cascada)
Etapa Intermedia	(Nivel Mayorista)	No acumulativo	(Valor Agregado)
Ultima Etapa	(Nivel Minorista)		

En este cuadro vemos que existen dos formas de aplicar un impuesto. La Monofásica que presenta tres variantes, y la Plurifásica con dos variantes, lo que nos da cinco posibilidades de aplicación de un impuesto general a las ventas.

#### 1.1.2.1. Imposición Monofásica.

Se le llama Monofásica porque se aplica en una sola etapa del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, siendo el tributo satisfecho únicamente por las personas que intervienen en esa etapa.

##### 1.1.2.1.1. Impuesto aplicado en la Primera Etapa (Nivel Productor)

Esta forma de imposición grava a los productores, por la venta de artículos por ellos elaborados.

Es importante no confundir esta modalidad de imposición con los llamados "Impuestos sobre la Producción", toda vez que en éstos lo que se grava es la "elaboración" de los productos mismos, mientras

que en aquella se grava la "venta" de dichos productos. Esta distinción es importante porque al abarcar a todos los bienes en su primera transferencia, alcanza tanto a los bienes producidos en el país, como a los importados, equiparándose el importador con el productor.

Veamos ahora los convenientes e inconvenientes de esta forma de imposición:

Ventajas:

1. Un número pequeño de contribuyentes, lo que facilita el control administrativo del impuesto.
2. Como consecuencia de lo anterior, es fácil de recaudar.

Desventajas:

1. Rendimiento fiscal muy bajo, por el reducido número de contribuyentes; por lo que si se quiere aumentar la recaudación habrá que aplicar una tasa muy elevada.
2. La materia imponible es de difícil determinación, pues en la práctica no es fácil distinguir lo que es producido, lo que es elaborado, maquilado o apenas envasado.
3. La misma razón podría invocarse respecto de algunos bienes, que lo mismo pueden servir como insumo para producir otra mercancía, que ser destinados al consumo final.
4. El reparto de la carga fiscal entre los contribuyentes es desigual.

Esta forma de imposición sólo sería aconsejable si concurrieran las siguientes circunstancias:

- "a).- Que el monto a recaudar sea importante, para que se -

justifique un impuesto especial.

- b).- El producto sea fácilmente identificable.
- c).- Los productores sean pocos (facilidad de control).
- d).- El precio de venta sea fijado por la autoridad o por el productor, y servirá para determinar la base de imposición.
- e).- Que el producto sea comercializado por canales especiales"<sup>2</sup>

#### 1.1.2.1.2. Impuesto aplicado en la Etapa Intermedia (Nivel Mayorista).

Como se indica, en esta forma el impuesto recae sobre las ventas que realice el mayorista, siendo él quien soporta el impuesto. Esto implica gravar sólo una parte de la comercialización.

Esta forma presenta las siguientes:

Ventajas:

1. No interfiere en el proceso productivo, ya que recae sólo sobre una parte de la distribución del bien.
2. Al ser mayor el número de contribuyentes, que en la forma anterior, la tasa a aplicar será menor.
3. Generalmente se aumenta la recaudación del fisco.

Desventajas:

1. Es difícil definir la "etapa", ya que no es fácil poner una barrera entre mayoreo y menudeo.
2. Normalmente los comerciantes realizan ventas al mayoreo y al menudeo indistintamente, y aún el productor vende directamente -

los artículos que elabora, por lo que muchas "ventas" no serían im--  
puestas.

3. De lo anterior y por el aumento de contribuyentes, el --  
control administrativo se vuelve más complejo, lo que hace que este -  
tipo de imposición sea, casi, inaplicable.

Por estas razones, esta forma de imposición es la menos ---  
aconsejable, de las variantes monofásicas.

#### 1.1.2.1.3. Impuesto aplicado en la Última Etapa (Nivel Minorista)

Es aquel que recae sobre las ventas que haga el minorista, -  
y se causa en definitiva sobre el precio al que se venden las mercan-  
cías a los consumidores.

Como ventajas de esta forma de imposición tenemos:

1. Permite el uso de una tasa menor, en relación a las for-  
mas anteriormente vistas, pues se aplica a más contribuyentes.

2. Los servicios son fácilmente incorporables al régimen, -  
toda vez que son prestados generalmente por minoristas.

3. Evita la acumulación o piramidación y asegura que la in-  
cidencia coincida con el monto del impuesto.

Como desventajas tenemos:

1. Su principal limitación radica en el número de contribu-  
yentes minoristas, sobre todo en países en desarrollo, donde no exis-  
te un sistema de comercialización preciso.

2. Definir efizcamente qué se entenderá por minoreo, puesto  
que tanto el productor, como el mayorista venden al consumidor final.

3. Muchos minoristas son muy pequeños (económicamente), de escasa importancia para el fisco, sin embargo, dificultan bastante el control administrativo.

4. Por lo anterior se facilita la evasión, lo que impide un adecuado nivel de recaudación.

Aún con todos estos inconvenientes, la mayoría de los tratadistas concuerdan en que, de las formas monofásicas de imposición, es la forma más satisfactoria porque incluye toda la distribución marginal y "El impuesto a las ventas aplicado en la última etapa, prácticamente no tiene costo financiero para el contribuyente, sino por el contrario, normalmente lo percibirá antes de pagarlo al fisco".<sup>3</sup>

#### 1.1.2.2. Impuestos Plurifásicos.

"El Impuesto se denomina plurifásico porque es satisfecho - por todas las empresas que integran el ciclo de producción y distribución del bien, y se paga cada vez que se proporciona un bien o un servicio".<sup>4</sup>

##### 1.1.2.2.1. Impuesto aplicado a todas las etapas, con efectos acumulativos.

Consiste en aplicar el impuesto a todas las etapas o transferencias que experimenta el bien o servicio en forma prácticamente independiente, es decir, por su valor total, y en consecuencia, el impuesto que se causa en cada transferencia se incorpora al bien, formando parte del costo, por lo que al aplicar el impuesto en la si---

guiente etapa producirá un efecto en "cascada".

De otra manera podemos decir que el monto del impuesto resultante es equivalente a la suma de los impuestos pagados en cada etapa, como, así mismo, el monto imponible corresponde a la suma de los montos considerados en las etapas anteriores.

Esta forma presenta las siguientes ventajas:

1. Al aplicarse una tasa uniforme en la totalidad del ciclo económico no se necesita determinar cada etapa, ni definir a los vendedores; lo que simplifica su control y administración.

2. El fisco puede obtener una recaudación considerable aún con una tasa baja, debido a la acumulación del impuesto en las etapas.

Estas son sus desventajas:

1. La tendencia a elevar el precio final de consumo, puesto que el "efecto cascada" hace que el impuesto se incorpore varias veces como un costo.

2. Favorece la integración vertical de las empresas.

La integración vertical consiste en que las empresas tratan de eliminar etapas en el proceso productivo y distributivo, para causar menos impuesto y bajar sus costos por este renglón, lo que puede lograrse si la empresa decide asumir la producción de sus propias materias primas y otros insumos, hasta crear sus propias redes de distribución y comercialización.

3. Es difícil evitar esos efectos integracionistas, lo que constriñe la diversificación de las actividades industriales y comerciales.

#### 4. Incertidumbre en el tratamiento de las importaciones y exportaciones.

Es oportuno aclarar que la integración vertical de las empresas (punto No.2 de las desventajas), no es perjudicial por sí misma, lo malo es que se vea propiciada por un sistema impositivo, ya que en este caso obedecería a razones que tratarían de eliminar o minimizar una carga fiscal excesiva, y no a razones de conveniencia en el proceso productivo.

##### 1.1.2.2.2. Impuesto aplicado a todas las etapas sin efecto acumulativo.

Este tipo de imposición no produce efectos acumulativos por que el objeto de la imposición no es el valor total, (como en la forma anterior), sino el "Valor Agregado" que el producto adquiere en cada etapa de la producción y comercialización.

En términos sencillos, lo que se pretende gravar con esta forma de imposición es el valor que se genera -por el acto o actividad realizada por una persona- en una determinada etapa del ciclo económico.

De esta manera el gravamen siempre resultará proporcional al precio final de los bienes y servicios, ya que una vez gravado el valor inicial -cualquiera que este fuere-, en las siguientes fases del ciclo económico se grava solamente la diferencia entre el valor actual del producto y el último valor agregado. Es decir, la suma de los valores agregados en las diversas etapas del ciclo económico, co-

responde a un importe igual al valor del bien adquirido por el consumidor, lo que significa que "Tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias, ni dobles imposiciones".<sup>5</sup>

Ventajas de esta forma de imposición:

1. Permite flexibilizar la política fiscal, puesto que para obtener mayor recaudación sólo se necesita modificar la tasa impositiva, y no es necesaria una modificación mayor al sistema.

2. Sus efectos económicos son previsibles casi en su totalidad, ya que se parte de la cuantificación del consumo nacional que es un elemento conocido.

3. Es preciso en su monto, el impacto económico es conocido, lo que permite gravar las importaciones y desgravar las exportaciones con un mismo impuesto.

4. Desalienta y dificulta la evasión por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en -- las distintas etapas, lo que se traduce en un autocontrol de los contribuyentes, ya que si se evade en alguna etapa, permite que se recupere en las siguientes.

Desventajas de esta forma de imposición:

1. Resulta altamente regresivo.

Se entiende por un impuesto técnicamente regresivo aquel en el que la tasa aplicable decrece al aumentar la base gravable. Esta forma de imposición se considera regresiva porque al gravar los recur

Los que se utilizan para el consumo, resulta evidente que las clases económicamente débiles usan un porcentaje mayor de sus recursos en adquirir bienes para mantener un nivel mínimo de vida, mientras que las clases económicamente fuertes utilizan un porcentaje menor de sus recursos en el consumo. Aquí se utiliza el concepto regresividad en un sentido económico-social, más que técnico.

2. El costo financiero en las primeras etapas es mayor, --- pues el impuesto se paga antes de que se haya recuperado de los consumidos.

3. Al gravar todas las etapas el número de contribuyentes es muy elevado, lo que dificulta la administración y el control del impuesto.

4. Para operar este sistema se necesita que el contribuyente tenga al menos una regular contabilidad, lo que constituye una carga adicional al mismo, sobre todo considerando que la mayoría de los contribuyentes serán los comerciantes al menoreo.

Una vez vistas las cinco modalidades de imposición general a las ventas, podemos afirmar que, aún con sus limitaciones, la manera más viable de imposición general al consumo, la constituye el impuesto Plurifásico sin efectos acumulativos, que no es otro que el llamado Impuesto al Valor Agregado (IVA), que toma su nombre de las siglas inglesas V.A.T. (Value Added Tax).

## 1.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

### 1.2.1. Conceptos Generales.

Trataremos conceptos básicos en nuestro tema, como qué es el "valor" y la manera en que se "agrega" a los bienes y servicios, -asimismo qué debemos entender como un Impuesto al Valor Agregado.

#### 1.2.1.1. ¿Qué es el valor agregado?

Para entender este tipo de imposición partamos de estudiar el factor que le da su nombre, "el valor agregado", y así poder llegar a un concepto del mismo.

Conceptualmente el valor agregado arranca de una apreciación económica, para ir creando un concepto netamente tributario.

No debemos olvidar que el "valor" es un elemento eminentemente económico. Así en la Teoría Económica a las mercancías se les atribuye dos tipos de valor, el "Valor de Uso" y el "Valor de Cambio". Ahora bien, las mercancías son satisfactoras en tanto que son requeridas para cubrir una necesidad, debido a esta característica siempre tienen un valor de uso. Por lo que podemos decir que el "Valor de Uso" es aquél que tiene una mercancía para satisfacer una necesidad específica.

El "Valor de Cambio" es el que surge cuando se intercambian bienes, ya que se miden y confrontan las características, cualidades y rareza de esa mercancía con respecto de otra, independientemente de su aspecto físico, es decir, se mide su grado de intercambio. Para medir este grado de intercambio de una mercancía, se necesitó de otra -

mercancía con la cual poder comparar las demás, y que esta tenga aceptación general para que sirva de marco de referencia y poder cuantificarlo, siendo esta mercancía el dinero.

Si prescindimos del "valor de uso", es decir, de las características materiales de la mercancía como satisfactor, nos queda sólo la mercancía como un "producto del trabajo", lo que significa que la mercancía se valoriza en la medida en que se invierte trabajo en ella, así vemos que es el "trabajo" lo que valoriza a un bien, le da, en principio, el "Valor de Cambio" que le corresponde.

Por esto podemos decir que *"el valor en su concepción económica es la integración de bienes y servicios que son objeto de procesos subsecuentes que alteran el estado original de los mismos, con el fin de incorporar las utilidades inherentes a un producto final substancialmente diferente. En la cuantificación de estas utilidades incorporadas (valor agregado) se da una relación monetaria (precios) y que generalmente se refleja en el costo de producción"*.<sup>6</sup>

De lo anterior se desprende que económicamente el "valor -- agregado" es la parte de valor (utilidad) que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de un bien o servicio, se añade, acumula, agrega o suma a éste, siendo la cuantificación de este "valor" el precio.

Así nos dice Cosciani *"pero el concepto de valor agregado -- como el de renta -- debe aparecer con toda claridad a fin de poder -- apreciar si la definición dada o las especificaciones establecidas --*

por el legislador constituyen una exención real y verdadera c una --- aclaración al concepto fiscal de valor agregado para su mejor coincidencia con el económico y estadístico".<sup>7</sup>

Para ésto debemos atender al concepto fiscal de valor agregado, que debe corresponderse con el concepto económico, y quién mejor que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público para indicarnos qué debemos entender por "valor agregado", así nos dice:

"El concepto de valor agregado para fines fiscales es la diferencia existente entre los ingresos brutos totales por la venta de bienes y servicios en el proceso de producción y distribución, y el costo de las compras realizadas en la etapa precedente".<sup>8</sup>

Lo que en palabras sencillas y para efectos prácticos quiere decir que fiscalmente se entiende por valor agregado, la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta.

Así por ejemplo, si alguien compra mercancía en \$100.00 y la vende en \$150.00, se considera que fiscalmente ha agregado un valor de \$50.00.

En el caso de la industria de transformación, el precio de compra de las materias primas, materiales, herramientas, etc., se compara para con el precio de venta de los artículos terminados para obtener por diferencia, el valor agregado para fines fiscales. En la prestación de servicios, el valor agregado es la diferencia entre lo que se cobra por el servicio y lo que cuesta proporcionarlo.

Obsérvese que en estas condiciones el valor agregado no tie

ne límites ni mínimo, ni máximo, está sujeto a las leyes de la oferta y la demanda. Sin embargo se da el caso de que a las mercancías con precio oficial sólo se les puede agregar valor, fiscalmente, hasta el monto de ese precio.

Ya hemos establecido lo que se entiende fiscalmente por valor agregado, pasaremos al problema de la definición de lo que es un impuesto al valor agregado.

#### 1.2.1.2. Concepto de Impuesto al Valor Agregado.

Vimos que el valor agregado es el aumento de valor que experimentan los bienes y servicios en el ciclo económico, por el trabajo invertido en ellos (concepto económico), y que este aumento se cuantifica con la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta (concepto fiscal).

Así en el Impuesto al Valor Agregado, la expresión que se desea gravar, es precisamente el aumento de valor que tienen los artículos, en virtud del trabajo que les es añadido en las etapas por las que atraviesan, desde su elaboración hasta su consumo. En realidad la carga fiscal es igual al valor de cambio generado entre el momento de su producción y el de su venta final al consumidor, que se expresa -- por la diferencia en el precio.

Matiello Canales nos dice "El Impuesto al Valor Agregado no es otra cosa que un avance de técnica fiscal que consiste en utilizar un impuesto único sobre el consumo en la forma más cómoda posible y esta es a pagos fraccionados, repartiéndose el tributo entre todas --

las empresas que participan en cualquier fase y a cualquier título en la producción o en el comercio de bienes".<sup>9</sup>

José Proto Laguzzi, dice que "El Impuesto al Valor Agregado consiste en que el gravamen que se aplica respecto de cada operación o etapa de transferencia de bienes y servicios efectuadas entre fabricantes, mayoristas y minoristas, pero con la particularidad de que el impuesto en definitiva sólo grava la diferencia o el mayor valor agregado en cada operación, quedando al margen de la aplicación de tributo aquella parte de valor que ya ha pagado el impuesto en la o las etapas u operaciones anteriores".<sup>10</sup>

Estas dos definiciones nos parecen suficientes para poder elaborar nuestro concepto de este impuesto, ya que las mismas manejan las características inherentes a este tipo de imposición. Nos dicen que es un impuesto cuyo pago está fraccionado de acuerdo al número de etapas por las que pase el bien o entren en su campo de aplicación, causándose únicamente sobre el aumento de valor que tuviera en cada una de ellas, gravándose una sola vez el bien, aún cuando el entero del impuesto al fisco lo hagan parcialmente cada uno de los contribuyentes.

Por lo anterior podemos conceptualizar al Impuesto al Valor Agregado como:

"El tributo único de etapa múltiple que recae sobre el aumento de valor que sufren los bienes y servicios en el proceso de producción y comercialización, pagándose en cada etapa sólo por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, soportando el consumidor final la totalidad del impuesto".

### 1.2.2. De las formas de aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de la implantación de un sistema de imposición sobre el valor agregado, existen dos grandes métodos para calcular lo que sirve de base de imposición. Estos métodos son los llamados Económico y Financiero, que se distinguen principalmente por el grado de precisión y rigurosidad en determinar el valor agregado, mismos que a continuación se explican.

#### 1.2.2.1. Métodos Económicos.

La determinación real o efectiva del valor agregado se puede hacer a través de dos modalidades diferentes en este método, la -- primera modalidad llamada de Adición, que consiste en determinar el -- valor por la "suma" de los factores de la producción incorporados a -- los bienes, la segunda modalidad conocida como de Sustracción, que -- consiste en partir del valor final del bien en la etapa correspondiente y "restar" el que corresponde a los insumos incorporados a los mis mos.

##### 1.2.2.1.1. Modalidad de Adición.

Esta variante consiste en sumar en el precio de una mercancía, los diversos elementos en los que éste se descompone, tales como salarios, los intereses, los dividendos, etc., obteniéndose mediante esta suma el precio final, es decir, el valor agregado.

En otras palabras, la base del impuesto puede calcularse mediante la suma de los diferentes elementos que fueron erogados con objeto de obtener el producto final gravado.

El siguiente cuadro nos permitirá ejemplificar gráficamente estas modalidades, empezando por la que nos ocupa.

#### Definición No.1

Valor Agregado= a la suma de las remuneraciones de todos -- los factores que han intervenido en la producción.

#### CUADRO No.1

Cuenta de explotación de una Empresa "X" (año calendario)

INGRESOS		TOTAL
Ventas Netas		\$240,000
COSTOS		
1.- Materias primas	\$50,000	
2.- Transporte, Publicidad, etc.	\$10,000	
3.- Amortización de activos fijos	\$20,000	
4.- Salarios	\$100,000	
	suman	<u>\$180,000</u>
BENEFICIOS BRUTOS		\$ 60,000

Valor Agregado= \$100,000+\$60,000+\$20,000=\$180,000.

Desglosando esta suma tenemos:

Remuneraciones al Personal Asalariado (Salarios)	\$100,000
Remuneraciones al Capital	
Capital fijo (Amortizaciones)	\$ 20,000
Capital financiero y humano (Beneficios)	<u>\$ 60,000</u>
	<u>\$180,000</u>

Es importante aclarar ciertos conceptos utilizados:

El Capital puede subdividirse en dos grupos: a) Capital invertido en activos fijos (maquinaria e instalaciones), y b) Capital Humano (es la capacidad de gestión de la empresa). Por ésto en la suma anterior se incluyen \$60,000 de beneficios brutos, que corresponden a las ganancias de la empresa.

En este ejemplo, con los valores usados y aplicando la modalidad de Adición ya estudiada, se obtuvo un Valor Agregado bruto cuantificado en \$180,000.

#### 1.2.2.1.2. Modalidad de Sustracción.

Al valor final del bien o servicio en la etapa correspondiente, se le resta el valor de los insumos realmente incorporados en dicha etapa.

Con esta modalidad se pretende gravar el valor que realmente y de manera efectiva se genera sobre un bien o servicio individualmente determinado, en una etapa de su ciclo económico.

En palabras sencillas, es la aplicación inversa de la modalidad de Adición, aplicando esta modalidad a los valores asentados en el cuadro No.1 lo entenderemos mejor.

#### Definición No.2

Valor Agregado= la diferencia entre los ingresos netos que la empresa obtiene vendiendo sus productos (ventas netas), con los pagos que tuvo que hacer a sus proveedores.

De acuerdo con los valores asentados en el cuadro No.1, tenemos que:

Valor Agregado=  $\$240,000 - (\$50,000 + \$10,000) = \$180,000$ .

Desglosando lo anterior:

Ventas Netas		\$240,000
Pagos a proveedores de materias primas	\$50,000	
Pagos a otros proveedores	\$10,000	
	suman	<u>\$ 60,000</u>
		\$180,000

Aplicando la modalidad de Sustracción obtuvimos un Valor -- Agregado bruto cuantificado en \$180,000.

De esta manera vemos que con las dos modalidades se llega - al mismo resultado. La modalidad de Adición es el que mejor responde a un concepto económico de valor agregado, sin embargo su costo financiero es mayor, debido a la variabilidad de los factores que contempla.

Las modalidades económicas son muy complejas, en tanto incluyen factores difíciles de precisar y manejar, porque son muy rigurosas en determinar el valor agregado, por lo cual exigen sistemas con tables muy precisos, lo que atendiendo a las características del sistema valor agregado, hace casi imposible su implantación real, dado - el número de contribuyentes minoristas.

#### 1.2.2.2. Método Financiero.

En este método se sacrifica la rigurosidad y exactitud del-

método económico para la determinación del valor agregado en cada etapa, pues no es necesario precisar conceptos tales como salarios, beneficios, etc., usa un método más grueso, aunque en términos globales - igualmente válido.

El método financiero utiliza solamente la modalidad de sustracción, ya estudiada, y consiste simplemente en deducir del total - de ventas realizadas durante un período, el de las compras efectuadas en el mismo período.

Este método se subdivide de la siguiente manera:

- Aplicación Base a Base.
  - a).- Sobre base real o efectiva.
  - b).- Sobre base financiera.
- Aplicación Impuesto contra Impuesto.

#### 1.2.2.2.1. Aplicación Base a Base..

En ésta, el elemento representativo es un factor del proceso económico, que puede ser la producción, las ventas, las compras, - individual o conjuntamente considerados. Consiste en restar del monto de las ventas, las adquisiciones que se efectúan en el período en el que se liquida, la diferencia resultante es la base sobre la que se aplica la tasa respectiva.

- a) Sobre base real o efectiva.- En ella, el valor agregado es la diferencia entre la producción de un año y las compras efectuadas en el mismo período.

Atiende a un concepto puramente económico y estadístico de valor agregado, por lo que sería necesario seguir todo el ciclo económico para determinar la cantidad de los distintos productos incorporados al bien terminado. Haciendo necesario, además, contar con sistemas para valorar las compras y los inventarios, y de esta manera determinar el valor agregado.

- b) Sobre base financiera.- La base financiera se determina por la diferencia entre las ventas y las compras en un plazo dado.

Esta variante es muy difícil de aplicar cuando existen tasas diferenciales, porque habría que determinar una base para cada tasa, complicando mucho su práctica.

#### 1.2.2.2.2. Aplicación Impuesto contra Impuesto.

También se le conoce como el método del Crédito Fiscal. Se basa en el elemento o factor impuesto. Mediante este procedimiento se otorga al contribuyente un crédito fiscal equivalente al impuesto que pagó en sus adquisiciones y que va a ser válido y aplicable contra el impuesto a pagar en otras operaciones.

En otras palabras, el contribuyente resta el impuesto al valor agregado pagado en sus compras, del impuesto al valor agregado -- que debe por sus ventas.

Como ventajas de este procedimiento tenemos:

1. Se elimina la necesidad de definir previamente el valor agregado.

2. El impuesto no forma parte del costo.
3. El contribuyente se obliga a exigir facturas en las que conste el impuesto pagado, por separado, lo que lleva a un mejor control del sistema, con bajo índice de evasión.
4. Se tiene mayor seguridad de que las deducciones correspondan a cantidades efectivamente ya ingresadas al fisco.

Por lo expuesto en este apartado se puede apuntar que el mejor método para la implantación de un sistema de valor agregado, es el Método Financiero con aplicación Impuesto contra Impuesto.

#### 1.2.3. Tipos de Impuesto al Valor Agregado.

Muchos autores coinciden en que hay básicamente tres tipos de valor agregado, tomando en cuenta ciertos factores económicos, referentes a la base de imposición. Para entrar en materia es necesario retomar algunos conceptos ya vistos, así como aclarar otros nuevos.

Volviendo a la definición de valor agregado que tenemos de acuerdo a la modalidad de sustracción, sabemos que el valor agregado es igual a la diferencia entre los ingresos netos que la empresa obtiene por la venta de sus productos (Ventas Netas), con los pagos que tuvo que hacer a sus proveedores. Aplicando a esta modalidad los valores asentados en el cuadro No.1 obtuvimos un resultado de \$180,000, - que se puede considerar como Valor Agregado Bruto, sin embargo, si a este valor agregado le restamos la amortización -que no se había incluido- nos dará el Valor Agregado Neto.

De acuerdo a lo anterior tenemos que:

Valor Agregado Bruto	\$180,000
Amortización de activos fijos	<u>\$ 20,000</u>
Valor Agregado Neto	\$160,000

Es conveniente aclarar aquí, que por Amortización se entiende el costo atribuido al uso o consiguiente desgaste de la maquinaria e instalaciones, por lo que es una "estimación". En otras palabras, la empresa estima cuánto tendría que haber pagado en caso de que hubiese alquilado la maquinaria e instalaciones.

En una simplificación, si sumamos todos los valores agregados brutos generados por todas las empresas e individuos de un paísnos dara el Valor Agregado Bruto Nacional, lo que en economía se llama Producto Nacional Bruto o "PNB".

De igual manera si una empresa compra nueva maquinaria habrá hecho una inversión, si sumamos todas las inversiones que se realizan en un país, nos dará la Inversión Nacional.

Asimismo si sumamos todas las amortizaciones que hacen lasempresas de un país, se tendrá la amortización general, que en economía se le llama Depreciación o "D".

Una vez asentados estos conceptos pasaremos a explicar lostres tipos de Impuestos al Valor Agregado o IVA.

#### 1.2.3.1. IVA Tipo Producto Bruto.

Thomas S. Adams propuso este tipo, definiéndolo como un "impuesto a las ventas con crédito o devolución por impuestos pagados -

por el productor o el vendedor en la adquisición de bienes para la reventa o de uso necesario en la producción para ser vendidos".<sup>11</sup>

En otras palabras en este tipo se tiene en cuenta el total de bienes producidos, sin permitir ninguna deducción por concepto de amortización de activos fijos. Este tipo recibe este nombre porque se basa en el Producto Nacional Bruto.

#### 1.2.3.2. IVA Tipo Renta.

En este tipo la base de imposición está dada por la suma de los réditos atribuidos por la empresa a varios factores de la producción: salarios, intereses y ganancias, que constituyen el valor agregado por cada uno de ellos.

Es decir, se excluyen las amortizaciones para calcular el valor agregado, lo que nos da, como hemos visto, el valor agregado neto, constituyendo la suma de todos ellos el Valor Agregado Neto Nacional, que en economía llaman Producto Nacional Neto o "PNN". Ahora --- bien, el PNN es igual a todas las retribuciones obtenidas en el proceso de producción. La retribución es la "renta" de cada uno; luego la suma de todas las rentas es igual a la Renta Nacional, por esto el -- IVA así calculado lleva este nombre.

#### 1.2.3.3. IVA Tipo Consumo.

En este tipo se hace posible la deducción inmediata del impuesto pagado en las adquisiciones de activo fijo y por lo tanto se -- desgravan los bienes de capital, lo que se traduce en un fomento a la

inversión.

En esta variante las empresas al determinar el valor agregado excluyen las amortizaciones y la inversión. Como hemos visto que la amortización nacional es la Depreciación podemos expresar lo siguiente  $PNB-D=PNN$ . Pero todo el Producto Nacional Neto se puede subdividir en dos partes: o son bienes que llamaríamos de Inversión (I), o bien, son bienes que llamaríamos de Consumo (C). Es decir, el PNN es para que lo consuman los individuos o, lo consuman las empresas. Luego entonces podemos escribir  $PNN=C+I$ .

Ahora bien, si de la base sobre la que se va a calcular el impuesto se excluye la inversión tenemos:  $PNN-I=C$ ; porque de los dos lados de la igualdad anterior hemos restado la inversión, por esto -- nos queda que el Producto Nacional Neto menos la Inversión es igual al Consumo. El calcular de esta manera la base de imposición hace que este tipo de IVA se llame de Consumo.

### 1.3. CLASIFICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Clara K. Sullivan nos dice: "El sistema de valor agregado ha sido propuesto algunas veces como un suplemento del impuesto sobre la renta, cuando este último ha sido explotado hasta sus límites sociológicos y políticos, y se requieren nuevos ingresos, en este caso -- por supuesto es de primera importancia cerrar fallas y corregir las insuficiencias administrativas de los impuestos directos antes de introducir un impuesto al consumo de carácter general".<sup>12</sup>

Es muy importante que el legislador valore bien las cualidades del sistema respecto de los demás tributos, para que no provoque distorsiones dentro del sistema tributario, ya que "El impuesto al valor agregado, debe estructurarse de tal manera que a través de la imposición de los valores adicionados por las actividades independientes, grave de igual manera y medida a toda la renta nacional neta -includa la correspondiente a la administración pública-, sin que ninguna de las partes sufran procesos de doble imposición o beneficios por saltos del impuesto, de la misma manera que un impuesto general y uniforme a la renta debe incluir los réditos de los distintos sujetos, - para lograr un monto igual a la renta nacional".<sup>13</sup> Si se decide implan-  
tar este sistema se debe de tratar de que sus efectos sobre las personas que soportan el impuesto sean lo más generales y uniformes posibles, para no crear sobrecargas y desigualdades.

De ahí que el Impuesto al Valor Agregado en su aplicación práctica presente tres posibilidades, dependiendo del número de etapas del ciclo económico que alcance, lo que provoca diversos efectos, tanto en la administración como en el nivel de recaudación. A estas posibilidades las podemos clasificar como:

#### 1.3.1. El IVA aplicado en todas las etapas del Ciclo Económico.

El impuesto al Valor Agregado puede aplicarse como un sistema de imposición extendido a todas las etapas del proceso de producción y comercialización, incluyendo la prestación de servicios. Si se evita al máximo hacer exenciones se logra una imposición más general-

en su base, procurándose de esta manera un reparto más uniforme de la carga tributaria y una tasa casi neutral.

#### 1.3.1.1. Sujetos Pasivos.

Son los productores, los comerciantes y los prestadores de servicios. Gravarlos evita al legislador problemas de orden técnico, como una distinción precisa entre los mismos; si la tasa aplicable es uniforme, es decir, no hay tasas diferenciales, se grava en igual porcentaje la entrega de bienes y la prestación de servicios.

#### 1.3.1.2. Operaciones Gravadas.

Toda entrega de mercancías, desde el momento de su producción hasta que sean recibidas por el consumidor final, así como las prestaciones de servicios gravadas. Se considera bien gravable cualquiera que pueda ser motivo de una entrega, excepción hecha de los que hayan sido declarados exentos.

#### 1.3.1.3. Tasa o Cuota Aplicable.

Se recomienda que sea la misma para la prestación de servicios y la transferencia de bienes, pues esto hace más sencilla la aplicación de este impuesto, y se facilita la administración.

#### 1.3.1.4. Base de Imposición.

La constituye el precio al detalle o precio final al consumidor y aún cuando el entero del impuesto se hace en pagos fraccionados

dos, comprende todo el impuesto. Estas fracciones serán tantas como etapas haya atravesado el bien desde su producción hasta su consumo.

#### 1.3.2. El IVA aplicado hasta la etapa del Comercio al Mayoreo.

Esta modalidad ha tenido poca aplicación práctica, conocemos tan sólo la que tuvo con la TVA francesa de mediados de la década de los sesentas.

##### 1.3.2.1. Sujetos Pasivos.

Son el productor, el comerciante mayorista y el prestador de servicios.

Desde luego el legislador debe indicar qué se entiende por "comercio al mayoreo", ya sea que se atienda a un elemento personal o a la naturaleza de las funciones que realicen.

##### 1.3.2.2. Operaciones Gravadas.

Todo intercambio de bienes, desde la producción hasta su transferencia al comerciante minorista, la que generalmente realiza el comerciante mayorista, y la prestación de servicios.

##### 1.3.2.3. Tasa o Cuota Aplicable.

Si se desea un nivel adecuado de recaudación, deberá ser más elevada que en la clasificación anterior, porque habrá menos contribuyentes. Subsisten las recomendaciones hechas en el apartado anterior.

#### 1.3.2.4. Base de Imposición.

La constituye el precio de venta del producto al momento en que es entregado por el comerciante mayorista al comerciante minorista, o el cobro por el servicio prestado.

#### 1.3.3. El IVA aplicado hasta la etapa de Producción.

Tuvo una esporádica aparición, cuando se implantó por vez primera un sistema de valor agregado, en Francia en 1954.

##### 1.3.3.1. Sujetos Pasivos.

Son los productores y los prestadores de servicios.

Para fines de esta clasificación se entiende por productor, aquella persona que realice cualquier actividad consistente en la fabricación, transformación o extracción de bienes. Se excluyen desde luego las manipulaciones comerciales como el reparto y la renovación de productos.

##### 1.3.3.2. Operaciones Gravadas.

La fabricación, transformación, extracción de bienes o satisfactores, también la prestación de servicios.

##### 1.3.3.3. Tasa o Cuota Aplicable.

Será mucho más elevada que en las clasificaciones precedentes, dado el reducido número de contribuyentes, si se desea sotener el nivel de recaudación.

#### 1.3.3.4. Base de Imposición.

Está constituída por el precio de manufactura o elaboración del bien, o el precio del servicio que se preste.

La prestación de servicios, por su naturaleza, siempre podrá quedar encuadrada dentro de cualquiera de estas clasificaciones, operando las mismas únicamente en lo referente a las transferencias de bienes. De lo visto, podemos decir que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto eminentemente mercantil, porque comprende toda transacción de bienes y servicios que hagan los productores, comerciantes y prestadores de servicios.

Nuestro país, como imposición general al consumo, adoptó un Sistema de Valor Agregado, con un IVA tipo Consumo, utilizando para su implantación el Método Financiero con aplicación Impuesto contra Impuesto.

## Indice de Notas del Primer Capítulo.

- 1 Due, John F.- Imposición Indirecta en las Economías en Desarrollo. capítulo 1.
- 2 Illanes, Luis y Francisco Gurri.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los países de América.- pág. 12.
- 3 Ibidem.- pág. 17.
- 4 Cosciani, Cesare.- El Impuesto al Valor Agregado.- pág. 39.
- 5 Ibidem.- pág. 42.
- 6 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Aspectos Técnicos del Impuestos al Valor Agregado.- pág. 1.
- 7 Cosciani, Cesare.- Op, Cit.- pág.61.
- 8 Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Op. Cit.- pág. 6.
- 9 Matiello Canales, Antonio.- El Impuesto al Valor Agregado y sus perspectivas,- pág. 11.
- 10 Citado por Paras Pages en, El Impuesto al Valor Agregado.- Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX.- pág. 187.
- 11 citado por Clara K. Sullivan, El Impuesto al Valor Añadido.-pág. 188.
- 12 Sullivan, Clara K.- Op. Cit.- pág. 288.
- 13 Cosciani, Cesare.- Op. Cit.- pág. 61.

## CAPITULO SEGUNDO

## 2. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

## 2.1. GENERALIDADES.

Estudiaremos las características generales que presenta el impuesto al valor agregado en su aplicación en nuestro país.

## 2.1.1. Impuesto General a las Ventas.

Ya hemos tratado la imposición general al consumo o a las ventas, desde su conceptualización, sus métodos de implantación, hasta su acepción más moderna, el valor agregado. Sobre el impuesto general a las ventas, nos dice John F. Due que *"sigue siendo acertado y generoso, es el segundo mejor tributo después del insustituible impuesto sobre la renta y los beneficios. El impuesto general a las ventas, cuya perfección ha apuntado mayoritariamente hacia el valor añadido, la gran moda fiscal de nuestro tiempo".*<sup>1</sup>

En México, el Impuesto al Valor Agregado grava en principio cualquier transferencia de bienes y prestación de servicios, no importando su naturaleza civil o mercantil; si se realiza frecuentemente o de manera habitual; o si se realiza de manera esporádica o accidental; en cualquiera de estos casos se causará el impuesto, salvo los que el legislador expresamente haya declarado exentos.

Pero sobre todo es un impuesto general al consumo, porque son los consumidores quienes, normalmente, soportan la carga fiscal, pues cubren la totalidad del monto del impuesto.

### 2.1.2. Impuesto Indirecto.

Dentro de las distintas clasificaciones doctrinales de los impuestos, existe una que los divide en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos; teniendo tres criterios diferentes para llevar a cabo esta distinción.

#### 2.1.2.1. Criterio basado en la Incidencia del Impuesto.

Se basa en el concepto de la Repercusión y de acuerdo con el mismo son:

- a) Impuestos Directos.- Aquellos en los que el legislador prohíbe expresamente la traslación del impuesto, es decir, son aquellos en los cuales el sujeto obligado al pago y quien lo paga, son la misma persona, no existe un intermediario entre pagador y fisco.
- b) Impuestos Indirectos.- Aquellos en los que el legislador no prohíbe su traslado, por lo que quien sufre el impuesto puede cargarlo a otra persona, siendo esta posibilidad de traslado en algunas ocasiones obligatoria por decisión del legislador. Por lo que entre el fisco y el pagador hay un intermediario, quien causa el impuesto.

De acuerdo a este primer criterio, es indudable que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, toda vez que su ley manda expresamente que sea trasladado.

Pero este criterio ha recibido muchas críticas, diciéndose acertadamente que cualquier impuesto es susceptible de trasladarse.

si no de una manera jurídica, sí de una manera económica, porque los impuestos representan un costo que necesariamente se refleja en el precio.

#### 2.1.2.2. Criterio de la Administración o el Padrón.

Se basa en el elemento o factor de que el fisco pueda o no elaborar una lista o "padrón" de contribuyentes, por lo que serán:

- a) Impuestos Directos.- Aquellos que gravan situaciones que presentan cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que permita al fisco elaborar una lista de contribuyentes de ese impuesto.
- b) Impuestos Indirectos.- Aquellos que gravan hechos aislados o accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que al fisco le resultaría muy difícil mantener una lista de contribuyentes de ese impuesto.

Vemos también que de acuerdo a este criterio de clasificación, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, porque al gravar su propia ley la transferencia de bienes o la prestación de servicios que se realicen de manera aislada, resulta imposible -- mantener un padrón para ese tipo de actos.

#### 2.1.2.3. Criterio de la manifestación de la Capacidad Contributiva.

Este criterio se basa en la forma en que se manifiesta la -

capacidad contributiva o económica de las personas; fue propuesto -- por Dino Jarach, y considera que son:

- a) Impuestos Directos.- Aquellos que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva. Se entienden por manifestación directa de esta capacidad aquélla - en la que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta (riqueza dinámica) y el patrimonio (riqueza estática).
- b) Impuestos Indirectos.- Aquellos que recaen sobre manifestaciones que hacen presumir la riqueza, pero no gravan - la riqueza en sí misma. Por ejemplo: las transferencias, el consumo, etc.

Es indudable que con base en este criterio, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto, porque grava el consumo, -- que es una manifestación indirecta de la capacidad contributiva, que sólo permite presumir la riqueza.

Los impuestos indirectos por su innegable flexibilidad y -- por ser los que menos reacciones negativas provocan en los contribuyentes -ya que al menos técnicamente ellos no sufren el impacto económico del tributo-, son muy usados en los sistemas tributarios actuales. Por ello se estimó que el Impuesto al Valor Agregado, como - un impuesto indirecto, representaba la mejor forma de imposición general al consumo en nuestro país.

### 2.1.3. Grava todas las Etapas.

Hemos visto que los bienes y servicios pasan por un ciclo económico, que va desde la obtención de la materia prima hasta el consumo que de ellos se haga, abarcando este impuesto todas las etapas de ese ciclo económico.

Decimos que el Impuesto al Valor Agregado vigente en nuestro país grava todas las etapas, porque es satisfecho por todas las personas que, de alguna manera y a cualquier título, intervienen en el proceso de producción o distribución, causándose el impuesto cada vez que se proporciona un bien o servicio en la medida en que se le haya agregado valor, quedando el impuesto separado del precio.

### 2.1.4. No Acumulativo.

Este impuesto en nuestro país se aplica a las transferencias de bienes y servicios de una manera proporcional al precio en las mismas, cualquiera que haya el número de etapas pasadas en el ciclo económico.

En cada etapa de este proceso, el monto del impuesto se calcula sobre el precio que tenga el bien, con la tasa que le sea aplicable, restándose el impuesto al valor agregado que se haya pagado en la compra de los distintos elementos que entran en la formación del mismo, siendo exigible sólo la diferencia resultante.

El Impuesto al Valor Agregado no presenta efectos acumulativos porque como su nombre lo indica, sólo grava la diferencia de valor que experimentan los bienes y servicios en una etapa comparada -

con otra, la precedente, desde la extracción de los insumos hasta el consumo del bien o el servicio.

En otras palabras, se le dice no acumulativo porque al impuesto que se causa por la venta, habrá que deducirle el impuesto pagado en la compra en la etapa anterior, continuándose con este procedimiento hasta el precio final al consumidor, quien pagará el monto total del impuesto.

#### 2.1.5. La Neutralidad del Impuesto.

El Impuesto al Valor Agregado es neutral a los circuitos económicos, es decir, se asimila y sigue el mismo curso que el proceso de producción y distribución.

La neutralidad de este impuesto proviene esencialmente de su mecanismo de tasación-deducción, por lo que cualquiera que sea el número de etapas que atravesase el bien o servicio, el impuesto a pagar por el consumidor será siempre idéntico cuando el precio sea igual.

Así tenemos que *"...la neutralidad de los impuestos, en todo lo que sea ajeno a sus efectos propios, debe ser una condición necesaria para que el impuesto tenga eficacia operativa. Recaudar un impuesto en función del consumo de bienes y servicios no requiere -- afectar el proceso de producción y comercialización de éstos, basta que el impuesto se adeude al proceso para que sea neutral".<sup>2</sup>*

El Impuesto al Valor Agregado en México es neutral porque en principio, el ciclo económico no se modifica para adaptarlo a él.

## 2.2. LA TRASLACION, ELEMENTO MODULAR EN EL IVA.

La traslación es una figura muy importante en este estudio sobre el Impuesto al Valor Agregado, pues debido a este fenómeno el impuesto no representa una carga económica para productores y comerciantes, ya que el impuesto será pagado en su totalidad por el consumidor final, puesto que productores y comerciantes sólo enterarán al fisco la parte que les corresponda por el valor que hubieren agregado, recuperando el monto de lo pagado, del cobro hecho por ellos de ese impuesto, a quien transfieren bienes y servicios.

### 2.2.1. Concepto.

La traslación es sólo una parte de un fenómeno más amplio, la repercusión, entendiéndose por ésta, la autorización que surge en la ley de pasar la carga del impuesto de una persona a otra.

#### 2.2.1.1. La Repercusión.

La Repercusión es un fenómeno económico que comprende tres pasos o partes.

- 1.- La Percusión: Que es la caída del impuesto en la persona que conforme a la ley, haya realizado el acto o actividad que motiva la configuración de la obligación tributaria.
- 2.- La Traslación: Se puede entender como el acto por virtud del cual una persona pasa a otra el efecto económico del impuesto. La traslación puede darse una o varias

veces durante el proceso económico, es decir, la persona que recibe el traslado de un impuesto, puede a su vez trasladarlo a otra persona y así sucesivamente hasta llegar a;

- 3.- La Incidencia: Que es la caída del impuesto sobre quien realmente lo paga, porque ya no lo traslada a nadie y por tanto sufre el impacto económico del mismo.

La Traslación establecida por la ley como obligatoria, tiene algunas características especiales, porque se entiende desde el punto de vista jurídico que la traslación es la facultad que la ley otorga al contribuyente para que recupere el monto del impuesto que pague, al pasarlo y recaudarlo de otra persona, que será entonces el sujeto económico del impuesto, pues será la persona que efectivamente lo pague.

Algunas de esas características especiales son las siguientes:

- a) La traslación es una obligación accesoria porque sólo es posible trasladar un débito, es decir, la suma en dinero por el pago de un impuesto ya existente.
- b) Sin embargo, la suma trasladada no constituye un impuesto propiamente dicho, porque la persona a la que le es trasladada la totalidad del impuesto, no es sujeto de la obligación tributaria.
- c) Por lo mismo la traslación no supone una sustitución del sujeto pasivo de la relación tributaria.

- d) La traslación no afecta el monto de la deuda fiscal, puede trasladarse una cantidad mayor de la debida, teniendo se la obligación de entregar todo al fisco, aún el excedente; en caso de que se traslade una cantidad menor a la debida, el faltante no es acreditable por ningún concepto.

La Traslación desde el punto de vista económico consiste en la transferencia, en el precio de venta o en la cantidad que paga el comprador de un bien o servicio, de un determinado impuesto que lo afecta, dicha transferencia se hace de manera similar a los otros factores del costo.

#### 2.2.1.2. Forma de la Traslación.

El impuesto puede trasladarse separada o conjuntamente con el precio, siendo más aconsejable la primera, pues para el consumidor será preferible conocer el monto exacto del impuesto que le es trasladado, aún cuando esta forma cause ciertas reacciones negativas en él. Cuando se traslada conjuntamente con el precio, se puede provocar el indeseable efecto acumulativo, debido a que el adquirente no sabe el monto exacto del impuesto incluido, pero esta forma no provoca las reacciones negativas en los consumidores.

Debido a ello, la Secretaría de Hacienda ha dicho que "Se debe distinguir el hecho de calcular el crédito fiscal para efectos del pago del impuesto, del cálculo del impuesto a trasladar al comprador. Así mientras que la obligación fiscal a cargo del contribu-

yente está relacionada con el valor que agregó, la obligación a soportar por el consumidor es en función del Valor Agregado total, esto es, el valor total del bien".<sup>3</sup>

La Ley del Impuesto al Valor Agregado entiende -de acuerdo con su artículo 10., párrafo tercero- por traslado del impuesto el -carga o cobro que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieren los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, de un monto equivalente al impuesto que la misma establece.

A partir de 1986 se tiene un sistema mixto de traslación, -pues éste deberá realizarse por separado del precio en tanto no se haga el mismo al consumidor final, pues en este caso el monto del -impuesto deberá incluirse en el precio.

De acuerdo al artículo 30., párrafo primero, todas las personas, sin excepción, están obligadas a aceptar el traslado del impuesto al valor agregado, aún cuando de conformidad con otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, -pagando y trasladando el impuesto, en su caso.

### 2.2.2. Mecánica del Impuesto.

Aquí estudiaremos como se calcula el valor agregado para --efectos de la ley de este impuesto, así como la forma en que se deberá enterar el monto del mismo.

#### 2.2.2.1. Mecánica para el cálculo del Impuesto.

Podríamos decir que, de manera práctica, el legislador deci--

vió que se pagara en cada etapa del ciclo económico, aplicándose el porcentaje de la tasa correspondiente, a la diferencia entre las compras y las ventas, sujetas al impuesto, en un período determinado. En la ley vigente existen dos períodos, uno mensual y otro anual, -- llamándose este último, ejercicio fiscal.

Para simplificar la manera de calcular el impuesto veremos la siguiente gráfica:

GRAFICA No.1

ETAPA	PRECIO DE COMPRA	PRECIO DE VENTA	VALOR AGREGADO	IVA
Extracción	0	100	100	15
Transformación	100	300	200	30
Comercialización	300	400	<u>100</u>	<u>15</u>
Consumo			400	60

Desglosando esta gráfica tenemos que:

Si partimos de la base hipotética de que los bienes existentes en la naturaleza carecen de valor, de esta manera en el proceso de extracción no existe ningún valor o precio de compra, ni impuesto acumulado. Suponemos que la empresa que realiza la extracción vende una unidad de mercancía en \$100.00, por lo que esta cantidad se considera como el primer valor agregado, que con la tasa del 15%, causa un impuesto de \$15.00.

La industria de transformación recibe el bien o satisfactor primario con un valor de \$100.00 y un impuesto acumulado de \$15.00.- Suponemos que después de elaborar el producto, con la mercancía que compra a la empresa extractora, lo vende en \$300.00, de esta manera,

de acuerdo con el concepto fiscal de valor agregado, ha añadido un valor de \$200.00, al que aplicándole la tasa correspondiente nos da un impuesto equivalente a \$30.00.

Hasta aquí el producto ha acumulado un valor de \$300.00 y un impuesto por \$45.00, por los \$15.00 causados en la extracción y los \$30.00 causados en la transformación.

Finalmente, el comerciante recibe aquél producto con un valor acumulado de \$300.00 y un IVA de \$45.00. Si vende dicho producto al consumidor en \$400.00, entonces le habrá agregado un valor de --- \$100.00 al que luego de aplicarle la tasa que venimos usando, nos da un impuesto de \$15.00.

En esta forma, observamos que los valores agregados en las diferentes etapas suman exactamente \$400.00, que es el precio final de venta al consumidor, y el impuesto al valor agregado correspondiente a cada una de ellas suma \$60.00 que equivale exactamente al 15% de la tasa aplicada al precio final.

#### 2.2.2.2. Mecánica para su liquidación y pago.

El impuesto al valor agregado se paga y se liquida mediante dos tipos de declaraciones, ya citadas, las mensuales y la anual.

Cada una de las personas que intervienen en las diferentes etapas del proceso económico están obligadas, como contribuyentes, a presentar una declaración cada mes del ejercicio, en la que se manifiesten sus ventas o servicios prestados, y, consecuentemente, cuál-

fue el importe del impuesto que se causó, asimismo el cobro, a razón de la tasa aplicable; de lo anterior podrán deducir el impuesto al valor agregado que les trasladaron en sus compras, pagándole la diferencia al fisco.

Con la siguiente gráfica se entenderá mejor este procedimiento:

GRAFICA No.2

ETAPA	PRECIO DE VENTA	IVA COBRADO	IVA RECIBIDO POR TRASLADO	IVA ENTREGADO AL FISCO
Extracción	100	15	0	15
Transformación	300	45	15	30
Comercialización	400	<u>60</u>	<u>45</u>	<u>15</u>
		120	60	60

Retomando los valores usados en nuestra primera gráfica, podemos observar que en la etapa de extracción como a la empresa dedicada a esta actividad no le habían trasladado IVA, tendrá que entregar al fisco la totalidad del IVA que cobró, porque lo había trasladado a la empresa transformadora. Esta misma a su vez causa un IVA de \$45.00 por los \$300.00 de su precio de venta, pero como ella ya había pagado a la empresa extractora los \$15.00 de impuesto que le había trasladado, descontará esta última cantidad del impuesto causado por su venta, entregando al fisco la diferencia, es decir, \$30.00.

Por último, el comerciante al vender al consumidor final en \$400.00 deberá pagar un IVA de \$60.00, mismo que traslada y cobra al consumidor, pero él ya había pagado \$45.00 de impuesto que le habían

trasladado, entregando al fisco sólo la diferencia, o sea, \$15.00.

Por ésto en cada etapa se entrega al fisco sólo la diferencia entre el impuesto cobrado y el impuesto pagado, por lo cual el fisco recibe la totalidad del monto del impuesto, sólo que en pagos-fraccionados.

A partir de 1986, las declaraciones mensuales para el pago del impuesto presentan dos plazos distintos para hacerlas ante la oficina de Hacienda correspondiente, estos plazos son:

- 1.- Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades mercantiles presentarán estas declaraciones a más tardar el día 10 de cada uno de los meses del ejercicio.
- 2.- Los demás contribuyentes tendrán como plazo los primeros 15 días del mes siguiente al que corresponda la declaración.

Quando en las declaraciones mensuales resulte saldo a favor del contribuyente, es decir, él haya recibido por traslado más IVA que el que hubiere causado, tiene dos opciones:

- a) Podrá acreditarlo o deducirlo en las siguientes declaraciones, excepto en la última del ejercicio.
- b) Solicitar su devolución.

Es importante mencionar que de acuerdo a la reforma de 1987, publicada en la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, el 31 de diciembre de 1986, en el Diario

Oficial de la Federación, se restringe mucho la posibilidad de obtener la devolución inmediata del saldo favorable, toda vez que sólo la podrán solicitar los contribuyentes que se dediquen a actividades agropecuarias o de pesca; empresas que inviertan en activos fijos; o por gastos en período preoperativo. Debiendo cumplirse una serie de requisitos que hace casi imposible el obtener tal devolución, lo que resulta bastante incongruente con la política de simplificación administrativa pregonada por la propia Secretaría de Hacienda. Los demás contribuyentes ya no podrán solicitar la devolución inmediata del --saldo favorable, en alguna declaración mensual, pudiendo solicitar la devolución sólo si resultare saldo favorable en el ejercicio.

Asimismo la LIVA señala, en su artículo 40., párrafo segundo, como requisitos para que proceda el acreditamiento o deducción del impuesto, los siguientes:

- I.- Que corresponda a bienes o servicios "estrictamente in dispensables" para la realización de actos distintos a la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta ley o a los que se les aplique la tasa 0%.
- II.- Que el impuesto que pretenda acreditarse le haya sido trasladado expresamente al contribuyente, y conste por separado en documentación que satisfaga los requisitos fiscales.

No estamos de acuerdo con la LIVA cuando expresa que sólo será acreditable el IVA que haya recibido por traslado o haya pagado,

el contribuyente, por bienes y servicios "estrictamente indispensables" para enajenar o conceder el uso o goce temporal de bienes, o prestar servicios.

Recordemos que en nuestro país se adoptó el método financiero con aplicación impuesto contra impuesto, lo que quiere decir, que contra el IVA que debe pagar el contribuyente, sólo será deducible - el IVA que le hubiere sido trasladado, es decir, que hubiere pagado en sus compras.

Al hablar la Ley de "estrictamente indispensable", está restringiendo innecesariamente esa posibilidad de acreditación, desvirtuando la finalidad del sistema y complicando su forma de aplicación, toda vez que puede dar lugar a situaciones de doble imposición del todo injustas, como a continuación se muestra:

Tenemos dos productos similares "A" y "B", con igual ciclo-económico.

	PRODUCTO "A"			
	PRECIO DE VENTA	IVA CAUSADO	IVA ACREDITADO	IVA ENTREGADO AL FISCO
Productor	100	15	0	15
Mayorista	200	30	15	15
Minorista	300	45	30	<u>15</u> 45

Como vemos en el caso del producto "A", siempre se acredita el IVA que se recibió por traslado, por lo que la suma de las canti-

dades entregadas al fisco por IVA, es igual a 45, que corresponde a la cantidad que resulta de aplicar la tasa al precio de venta del minorista.

	PRODUCTO "B"			
	PRECIO DE VENTA	IVA CAUSADO	IVA ACREDITADO	IVA ENTREGADO AL FISCO
Productor	100	15	0	15
Mayorista	200	30	0	30
Minorista	300	45	30	<u>15</u> 60

En el caso del producto "B", suponemos que el mayorista no puede acreditar el IVA que le había trasladado el productor, por no ser estrictamente indispensable, por lo que tiene que entregar al -- fisco la totalidad del IVA que causa por su venta, que al precio de 200 es de 30. Pero este IVA es trasladado al minorista, el que por - su venta, de 300, causa un IVA de 45, pudiendo acreditar el IVA que le había trasladado el mayorista, entregando sólo la diferencia de - 15.

De lo anterior vemos que el fisco recibe IVA por 60, que no corresponde al monto que se obtendría de aplicar la tasa al precio - de venta del minorista. En este caso tenemos un doble pago sobre un mismo valor agregado; la primera, cuando el productor le entrega al fisco el impuesto que, por su venta, causó, trasladó y cobró al mayo rista; la segunda, cuando el mayorista, al no poder acreditar ese im puesto que ya había pagado, tiene que entregar el impuesto al valor- agregado por el valor total del bien, hasta esa etapa, y no solamen-

te por el valor que él agregó.

En el Impuesto al Valor Agregado el contribuyente deberá -- presentar además de las declaraciones mensuales, ya tratadas, una de claración anual al cierre del ejercicio fiscal, llevando estos ejercicios de manera que coincidan con los del Impuesto sobre la Renta, - cuando también se sea contribuyente de ese impuesto.

El impuesto anual del ejercicio, deducidos los pagos efec-- tuados por medio de las declaraciones mensuales, se pagará mediante esta declaración anual que se presentará en un plazo no mayor de los tres meses que sigan al cierre del ejercicio, las personas que sean contribuyentes al Impuesto sobre la Renta deberán presentar conjunta mente las declaraciones de este impuesto y las del IVA.

Para las demás personas que no sean contribuyentes al Im-- puesto sobre la Renta se entenderá que su ejercicio fiscal coincide con el año calendario, por lo que podrán presentar su declaración -- anual hasta el mes de marzo del año siguiente al que la declaración-- corresponda.

### 2.3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En este apartado estudiaremos los elementos básicos del im-- puesto al valor agregado, como son el Objeto, los Sujetos, la Tasa o cuota y la Base, mismos que de acuerdo con nuestra Ley Fundamental - deben estar incluidos en toda norma jurídica que establezca un tribu-- to. En este sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia,-

al sentar jurisprudencia en el sentido de que, los elementos de un impuesto deben estar perfectamente determinados en la ley, pues de faltar alguno de ellos, no se configura éste.

### 2.3.1. Objeto.

Doctrinalmente el objeto puede verse desde dos puntos de vista: el objeto de la obligación, y el objeto del tributo. Por eso "*Para evitar equívocos en esta materia, es menester establecer un --distingo preliminar entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo mismo. ...el objeto de aquélla corresponde a la --prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de --una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de --cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo--sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es el presu--puesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, --condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurldi--ca o económica que el legislador elija como susceptible de generar. . un tributo* .<sup>4</sup>

De esta manera podemos considerar que el objeto del impuesto es la materia gravable, es decir, el elemento económico en el que se asienta éste. Por todo esto podemos decir que el objeto primario, del impuesto que nos ocupa, es lo que se llama Valor Agregado, que --como hemos dicho significa, fiscalmente, la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta.

Así vemos que este objeto del impuesto al valor agregado incide directamente en el consumo de bienes y servicios, si se piensa en aquellas manifestaciones económicas con las que se exterioriza el proceso de añadir valor y que se encuentran gravadas por este impuesto, de acuerdo con la LIVA éstas son:

2.3.1.1. Enajenación de Bienes. Concepto. Lugar y momento en --  
que se realiza.

Por enajenación, esta ley entiende todo acto o actividad -- que tenga como consecuencia el transferir el dominio de un bien, sea mueble o inmueble, incluyendo todas las que se pacten con reserva de dominio. No importando la denominación que se dé a dicha transferencia, siempre y cuando cumpla con dos requisitos básicos:

- 1.- Que sea a título oneroso.
- 2.- Que se realice dentro del ámbito territorial de esta --  
ley.

De acuerdo con ésto podemos decir que este concepto de enajenación comprende actos como, desde luego, la venta, la permuta, la dación en pago, la adjudicación, etc.

Pero la propia ley exceptúa la transmisión que se haga por sucesión; por fusión de sociedades, y por donación, siempre y cuando la misma sea deducible para efectos del impuesto sobre la renta, para la empresa que la realice.

Se considera también enajenación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, admitiéndose en este caso prueba en

contrario.

La enajenación se considera efectuada en el momento en que se envíe el bien al adquirente, o no habiendo envío, le sean entregados materialmente; o bien cuando se pague parcial o totalmente el precio; o cuando se expida el documento que ampare la operación.

Se entiende que la enajenación se realiza en territorio nacional si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matriculación o registros mexicanos, se considera hecha en el país, aún cuando los mismos, al efectuarse, se encuentren materialmente fuera de él. En el caso de los bienes intangibles cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

Para efectos de esta ley se entiende por bien tangible, -- aquel que se puede tocar, pesar o medir; y son bienes intangibles -- aquellos que no tengan al menos una de estas características.

#### 2.3.1.2. Prestación de Servicios Independientes. Concepto. Lugar y momento en que se realiza.

La prestación de servicios la podemos conceptuar como el acto jurídico en virtud del cual una persona, a quien podemos llamar el prestador del servicio, se compromete a realizar una obligación de hacer en favor de otra persona, que lo va a recibir, generalmente dando una contraprestación.

En relación con la prestación de servicios respecto del IVA, Cosciani afirma que "...para considerar una operación como prestación de servicios, debe ser de naturaleza tal que determine un valor agregado en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación".<sup>5</sup>

En atención a los conceptos ya expresados podemos incluir en la prestación de servicios actividades tales como: el transporte de personas o bienes, el seguro, el afianzamiento, el mandato, la comisión, la asistencia técnica, la transferencia de tecnología, etc.

Otros autores consideran como prestación de servicios todo aquello que no constituya la entrega material de un bien, y que consiste en un acto o actividad que efectúa una persona física o colectiva en favor de otra. Pero en materia del Impuesto al Valor Agregado, la prestación de servicios tiene una connotación más amplia, --- pues contempla tanto a las obligaciones de hacer, como las de no hacer o permitir; más aún la LIVA asimila a la prestación de servicios, las obligaciones de dar, cuando las mismas no puedan considerarse como enajenación o uso o goce temporal.

Por otra parte debemos resaltar que el servicio prestado no debe constituir una relación de dependencia, como la relación laboral, sino que debe entenderse que se presta en forma independiente.

Se entenderá que el servicio se presta en territorio nacional cuando el mismo se lleva a cabo, parcial o totalmente, por un residente en el país.

En el caso del transporte internacional se considera que el servicio se presta en el país, independientemente de la residencia - del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje. Para el transporte aéreo internacional se considera que el servicio se presta en territorio nacional sólo el 25% del mismo, estando comprendido de -- igual manera el transporte aéreo a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país.

En la prestación de servicios se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que sea exigible el pago, o se hagan anticipos por cuenta del precio.

#### 2.3.1.3. Uso o Goce Temporal de Bienes. Concepto. Lugar y momento en que se realiza.

Por uso o goce temporal de bienes, entiende la LIVA, cualquier acto, independientemente de la forma jurídica que se utilice - en el acto, por el cual una persona permite a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Nos parece que esta definición engloba todos los actos que pudieran considerarse como un uso o goce temporal, por lo que es excesivo que la LIVA mencione expresamente al arrendamiento y al usufructo.

Se entiende que el uso o goce temporal se concede en territorio nacional, cuando al momento de entregarse materialmente a ---- quien va a usarlo, se encuentre el bien dentro del país.

El impuesto será causado hasta el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor del prestador del bien, incluidos los anticipos.

2.3.1.4. Importación de Bienes o Servicios. Concepto. Lugar y momento en que se realiza.

En términos generales se entiende por importación: la introducción al país de productos o servicios de procedencia extranjera.

De acuerdo a lo anterior la LIVA considera como importación:

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

*"La importación para los efectos del IVA, se constituye como la primera venta en el mercado interno, de tal forma que se grava*

*el bien al momento de su entrada al país, estando por lo general el valor agregado integrado por el costo, el seguro y los fletes".<sup>6</sup>*

Se considera realizada la importación en el momento en que los bienes quedan a disposición del importador en el recinto fiscal; o bien al convertirse en definitiva la importación temporal; o bien tratándose de bienes intangibles, en el momento en que se aprovechen en territorio nacional, se pague la contraprestación, o sea expedido el documento que ampare la operación.

#### 2.3.1.5. Exportación de Bienes o Servicios. Concepto. Lugar y momento en que se realiza.

Se entiende generalmente por exportación la salida de bienes y servicios de territorio nacional.

Para efectos de la LIVA será exportación:

- I.- La que tenga el carácter de definitiva, en los términos de la legislación aduanera.
- II.- La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
- III.- El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- IV.- El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:
  - a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados-

con ésta e informaciones relativas a experiencias in dustriales, comerciales o científicas.

- b) Operaciones de maquila para exportación en los térmi nos de la legislación aduanera.
- c) Publicidad.
- d) Comisiones y mediaciones.
- e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y rea- fianzamientos.
- f) Operaciones de financiamiento.

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

VI.- La transportación aérea de personas, prestada por resi- dentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del último párrafo del artículo 16 (75%) no se considera prestada en territorio nacional.

### 2.3.2. Sujetos.

Desde el punto de vista jurídico, los impuestos son una re- lación de derecho, con dos sujetos principales, el activo, que es -- quien tiene la facultad de percibir el gravamen, y el pasivo, que es quien está obligado a cubrirlo.

#### 2.3.2.1. Sujeto Activo.

Dentro del Derecho Tributario existe un sujeto activo e in- finidad de sujetos pasivos. Quién tiene soberanía directa es el Esta

do, porque, de acuerdo con nuestro orden jurídico-constitucional, él es el único que puede ejercerla y que se manifiesta cuando impone -- los tributos, para obtener los recursos necesarios para llevar a cabo las funciones que le son propias.

Por eso la ley le atribuye al Estado ciertos derechos o poderes, que llamaremos en principio Potestad Tributaria, en virtud de la cual sólo un ente público, al que la ley le confiera la referida potestad, puede ser sujeto activo en la obligación tributaria.

En este sentido Giuliani Fonrouge expresa que "*Siendo la -- obligación tributaria consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones*"<sup>7</sup>.

A reserva de ver más detenidamente este poder en el siguiente capítulo, diremos que con respecto del Impuesto al Valor Agregado sólo la Federación puede ejercitarlo, porque al constituir un impuesto federal, sólo ella tiene facultad de determinación tributaria.

#### 2.3.2.2. Sujeto Pasivo.

Hemos visto que el sujeto activo es quien ejerce la potestad tributaria, en este orden de ideas, será entonces sujeto pasivo-- quién se encuentre sometido a dicha potestad. Para determinar qué sujetos se encuentran sometidos a la potestad tributaria, se utilizan dos criterios, que son:

- a) Criterio Territorial.- Son sujetos pasivos todos aque--- llos que se encuentren con el Estado en una determinada

relación, ya sea de carácter personal (residencia, domicilio, estancia); o bien sea de carácter económico (posesión de bienes, realización de ciertos actos, en el ámbito del Estado).

- b) Criterio Personal.- Será sujeto pasivo en la relación tributaria, toda persona que tenga calidad de nacional, sin importar el lugar en que resida.

Estos dos criterios se encuentran plasmados en nuestra legislación tributaria, principalmente el segundo.

Giuliani Fonrouge señala que "la correlación existente entre el tributo y la obligación tributaria, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, se dice a las claras que hay una vinculación entre el "sujeto pasivo del tributo" (o sea, la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el "sujeto pasivo de la obligación tributaria", de esto no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general el sujeto del tributo, (es decir, el Contribuyente según terminología corriente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente y que por esta circunstancia, se suman o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo integralmente".<sup>8</sup>

En este orden de ideas y en relación con los impuestos indirectos, por el fenómeno de la traslación ya visto, podemos decir que tenemos dos clases de sujetos afectados por la relación tributaria,-

uno el sujeto pasivo del impuesto o Contribuyente y otro el sujeto económico del impuesto o Consumidor Final.

De acuerdo a lo anterior, para efectos del IVA, serán sujetos pasivos las personas físicas o colectivas que enajenen, concedan el uso o goce temporal o importen bienes; o bien presten o importen servicios. Es decir, será sujeto pasivo del IVA quien realice la actividad gravada por la ley.

Sin embargo hemos visto que de acuerdo a la mecánica del im puesto, quien satisface la totalidad del monto del gravamen es el -- consumidor final, en vista de ello se ha dicho que él es el sujeto pasivo de hecho (por correlación con el sujeto pasivo de derecho o contribuyente), afirmándose inclusive que es el consumidor el verdadero sujeto pasivo del impuesto, toda vez que las personas que inter vienen en el proceso de producción y distribución, sólo son recaudadores del impuesto, ya que el mismo no los afecta en su economía. -- Por nuestra parte disentimos de esta opinión, porque el consumidor no puede considerarse sujeto pasivo del impuesto, pues aún cuando re cibe el impacto económico del tributo, en ningún momento adquiere -- responsabilidad alguna ante el fisco.

Aún cuando la noción de consumidor no existe en la LIVA, po demos considerar como Sujeto Económico del Impuesto o Consumidor Final a aquella persona física o colectiva que ni jurídica ni económicamente puede trasladar la carga fiscal.

### 2.3.3. Tasa.

Por tasa podemos entender la unidad tributaria que se aplica a una cantidad base para el cálculo del impuesto a pagar, la tasa suele expresarse con un tanto por ciento o cuota, o una cantidad líquida o tarifa.

La tasa puede ser vista desde dos ángulos, "Desde el punto de vista jurídico es un elemento simple que no presenta problemas -- propiamente de doctrina o de interpretación. Sin embargo debe estar fuera de duda su carácter de elemento esencial ya que la ausencia de la tasa impediría la cuantificación del impuesto y por consiguiente su propia existencia.

Desde el punto de vista económico la Tasa tiene mayor importancia porque debe ser el elemento regulador de la carga tributaria. La meta ideal a alcanzar en un sistema tributario sería poderlo integrar con impuestos técnicamente diseñados, cuya estructura tuviese cierto grado de estabilidad y realizar las decisiones de política tributaria a través de la sola modificación de la tasa".<sup>9</sup>

Por esta razón la determinación adecuada de la tasa del impuesto es muy difícil de lograr, ya que requiere que se tomen en cuenta factores no sólo económicos, sino políticos, jurídicos, sociales, etc. Se debe pensar en torno a la intención del legislador al pretender implantar tal o cual tasa, puesto que la misma puede obedecer a objetivos de política fiscal, de justificación tributaria; puede tener como finalidad aumentar la recaudación, en fin puede obedecer a muchísimas razones.

Para efectos del IVA en México se aplican cuatro tasas diferentes, que podríamos dividir en dos grandes rubros, la tasa general y las tasas especiales.

Es conveniente considerar que la diversidad de tasas puede ser de consecuencias nocivas para el sistema, puesto que complica la administración del mismo, tanto para el fisco como para el contribuyente. En nuestro país con la implantación de tasas diferenciales se pretendió, entre otras cosas, atenuar un poco la regresividad del impuesto.

#### 2.3.3.1. Tasa General.

Cuando se puso en vigencia el sistema de imposición al valor agregado en nuestro país, se adoptó una tasa del 10%, que era inferior a la que nominalmente debería haberse implantado, del 12.5% - aproximadamente, con el fin de equipararla a la del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, impuesto al que principalmente sustituyó, pero se eligió esta tasa menor porque era más sencilla de aplicar, dada la novedad del sistema, y para que el impuesto no provocara una fuerte inflación, debido a que en anteriores experiencias en otros países se habían detectado esos efectos inflacionarios. En 1983 la tasa general fue reformada, aumentándola al 15%, más que nada por la creciente necesidad que tenía el gobierno de obtener recursos frescos, debido al creciente déficit de la cuenta pública, siendo esta última tasa la que actualmente se aplica.

### 2.3.3.2. Tasas Especiales.

Existen tres tasas especiales que se aplican actualmente, -  
siendo las siguientes:

a) Tasa del 6%.- Que se adoptó para no efectar el nivel de vida de los habitantes de las zonas fronterizas y libres (principalmente el norte del país), para ayudarlos a competir con los comerciantes norteamericanos. Es de todos conocido que muchos residentes en las ciudades fronterizas de los Estados Unidos pasan al lado mexicano a surtirse de mercancías, razón por la cual es conveniente que el impuesto mexicano trasladable al consumidor no sea superior al impuesto norteamericano a las ventas. Al mismo tiempo el residente del lado mexicano no debe tener la atracción de un impuesto norteamericano más bajo en los artículos que adquiere en ese país. Esta es la principal razón de la vigencia de esta tasa reducida en estas zonas.

A partir de 1983, la tasa reducida del 6% también se aplica a las medicinas de patente o especialidades farmacéuticas, que antes causaban la tasa general, por la importancia social que esos productos tienen.

b) Tasa del 20% o Suntuaria.- Como lo indica su nombre se aplica a artículos de lujo, que son taxativamente señalados en la ley, y que normalmente adquieren sólo personas de muy elevados recursos, artículos tales como el caviar, las antenas parabólicas, la televisión por cable, etc.

c) Tasa del 0% o Tasa Cero.- Que consiste en la imposición fiscal con una tasa que no ofrece distorsiones ni regresividad, en -

alguna actividad que se quiere proteger, tales como la exportación de bienes y servicios, la enajenación de maquinaria y equipos completos que vayan a utilizarse en las actividades pesquera o agropecuaria, los fertilizantes destinados a esas actividades, etc.

Esta tasa permite de hecho una desgravación de estas actividades, lo que les da un impulso y además los productos que se elaboran en las mismas, generalmente de primera necesidad, llegan a los consumidores sin carga fiscal con motivo del IVA, y por lo mismo a un precio inferior. Por otra parte en el caso de la exportación, vuelve más competitivo el producto nacional al bajar su costo por este renglón.

#### 2.3.4. Base.

De la base se ha dicho que *"la base imponible es un elemento esencial del impuesto, que consiste en la cuantificación de la materia imponible para los efectos de aplicar la tasa y determinar su monto"*.<sup>10</sup> También se ha dicho que *"la base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios"*.<sup>11</sup>

##### 2.3.4.1. Base Imponible.

Podemos entender por Base Imponible aquella parte del objeto que sirve para aplicar la cuota. Hemos dicho que el objeto primario de nuestro impuesto es el Valor Agregado, luego entonces la base imponible en el IVA, en principio, la constituyen todos aquellos ele

mentos que le van agregando valor al bien o servicio objeto del mismo, hasta que es adquirido por el consumidor final.

Teóricamente, el precio de venta de una mercancía o servicio al consumidor final es el valor agregado, de tal suerte que el consumidor deberá pagar, por concepto de este impuesto, el porcentaje que le corresponda de ese precio, de acuerdo con la tasa aplicable.

Esto supone que los satisfactores primarios o insumos existentes en la naturaleza, no tienen ningún valor, cualquier esfuerzo que realice el hombre para obtener de la naturaleza bienes por medio de la agricultura, la ganadería, la pesca y la minería, implica trabajo invertido, que viene a ser el valor agregado a esos bienes.

Toda transformación posterior que sufran esos bienes implica trabajo invertido que será valor agregado. El traslado de los bienes, de los centros de producción a los mercados, implica la inversión de más trabajo, que se traducirá en un aumento de valor de los mismos.

Por último lo que el comerciante invierta para tener la mercancía a la vista del consumidor, mostrársela y surtirse en el momento en que este se lo requiera, implica más trabajo invertido que es un nuevo valor agregado.

Sin embargo todo este trabajo invertido para agregarle valor al bien o servicio, la ley en algunos casos no lo grava o permite que se le quiten ciertos factores integrantes del mismo.

#### 2.3.4.2. Base Gravable.

Por ésto es necesario "Determinar la Base", entendiendo por tal el procedimiento -de complejidad variable- que tiende a individualizar el mandato genérico establecido en la ley y que es parte importante de la dinámica en la relación tributaria. Podemos decir que la determinación de la base consiste en "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".<sup>12</sup>

Cuando determinamos la base, podemos encontrar que hay factores que aunque integrantes de la misma, la ley permite que se quiten o no se tomen en cuenta en la cuantificación final del monto del impuesto, es decir, la base imponible permite su depuración con las llamadas deducciones, que una vez efectuadas nos proporcionarán la llamada base gravable.

Por Base Gravable entendemos las cifras netas, que sirven para que se aplique la tasa respectiva en el cálculo del impuesto. - Esto es, la cantidad que ha de ser objeto del impuesto a liquidar -- una vez depurada de las exenciones o deducciones legalmente autorizadas. Se debe determinar así el valor de los bienes entregados o los servicios prestados sobre los que se aplica la tasa que le corresponda.

#### 2.3.4.3. Integración de esta base en el IVA.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado nos señala que la base gravable se integra por lo que ella denomina "valor", que se conforma con el precio o contraprestación, sumándole además cualquier cantidad que se cargue o cobre a quien reciba los bienes o servicios por otros impuestos, derechos, viáticos, reembolsos, intereses normales o moratorios, gastos de cualquier clase, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Porque como ya dijimos lo único que es deducible en nuestro sistema de valor agregado es el propio impuesto, que la ley prohíbe explícitamente que sea integrante de ese "valor".

De lo anterior vemos que la base gravable, la que sólo debería estar considerada en cuanto al valor que se le agrega al bien o servicio objeto del impuesto en su paso por el ciclo económico, de tal manera que al final del mismo el impuesto a cubrirse, debería estar determinado en función directa con el valor del producto o servicio expresado en su precio, se ve "adicionada" por conceptos tales como otros tributos, lo que choca con la lógica jurídica y el espíritu del sistema, que por lo mismo no deberían incluirse en la base, como se demostrará en el siguiente capítulo.

## Indice de Notas del Segundo Capítulo.

- <sup>1</sup> Due, John F.- Imposición indirecta en las economías en desarrollo. pág. 216.
- <sup>2</sup> Illanes, Luis y Gurri Francisco.- La Imposición General al Consumo y el Impuesto al Valor Agregado en los países de América.- pág. 12.
- <sup>3</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Ingresos Mercantiles.- Aspectos Técnicos del Impuesto al Valor Agregado.- pág. 13
- <sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Derecho Financiero.- pág. 448.
- <sup>5</sup> Cosciani, Cesare.- El Impuesto al Valor Agregado.- pág. 211.
- <sup>6</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- El Impuesto al Valor Agregado, Documento de Trabajo.- pág. 35 y 36.
- <sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Op. Cit.- pág. 383.
- <sup>8</sup> Ibidem.- pág. 386.
- <sup>9</sup> Illanes, Luis y Gurri Francisco.- Op. Cit.- pág. 187.
- <sup>10</sup> Ibidem.- pág. 167.
- <sup>11</sup> Garza, Sergio F. de la.- Derecho Financiero Mexicano.- pág. 437.
- <sup>12</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Op. Cit.- pág. 456.

## CAPITULO TERCERO

## 3. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DETERMINACION DE LA BASE EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

## 3.1. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

## 3.1.1. Concepto.

El problema de la distribución de las cargas fiscales, dentro de un sistema tributario, se ha considerado de vital importancia y para solucionarlo se ha recurrido al uso de un concepto un tanto ambiguo, el de la "Capacidad Contributiva". Este concepto ha tenido un significado diferente en cada país y época, pues responde a las condiciones sociales y económicas que se presentan en ese momento. Sin embargo, aún con su imprecisión, esta idea de capacidad contributiva ha servido de base en la mayoría de los sistemas fiscales para considerar e identificar ciertos factores especiales de la vida económica y social de las personas, tales como, sus dependientes económicos, edad, salud y principalmente su patrimonio y los movimientos que en el mismo se registran.

Generalmente se entiende por Capacidad, la aptitud de una persona de ser o hacer alguna cosa. Es por ésto que si una persona reúne ciertos requisitos cualitativos en relación con un determinado objetivo, podemos decir que tiene capacidad para el mismo.

Algunas definiciones de Capacidad Contributiva son las siguientes:

Se ha dicho que "La Capacidad Contributiva supone el conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto en la ley".<sup>1</sup>

Para Jarach la capacidad contributiva "es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular".<sup>2</sup>

Carretero Pérez nos dice que "Ligado con la generalidad está la capacidad contributiva. La carga tributaria debe repartirse -- con arreglo a la potencialidad económica de los sujetos, no es igualdad aritmética, sino de sacrificio conforme al concepto de justicia- y que se resuelve en la ley de cada impuesto".<sup>3</sup>

Rodríguez Lobato expresa que "se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan".<sup>4</sup>

De estas definiciones podemos recabar los elementos para -- conformar nuestro concepto de capacidad contributiva, a la que entendemos como: "La posibilidad que tiene una persona para ser sujeto -- al pago de un impuesto, dependiendo de su situación económica, calificada por la sociedad en que vive, por medio de la ley".

Esto es así, porque para cubrir la carga tributaria se requieren medios materiales, generalmente pecuniarios, considerándose-

que cualitativamente la capacidad contributiva consiste en cierta si tuación económica personal calificada por las ideas prevalecientes - de justicia en una época y sociedad determinadas. El objetivo que se persigue al calificar esta situación económica personal es encontrar el grado óptimo en que debe considerarse para determinar como sujeto al pago de un impuesto, a una persona, Así el número de bienes económicos que se consideren suficientes para ello, va a determinar que - una persona tenga o no, capacidad contributiva, como el grado de la misma.

Esta es la razón por la que actualmente se considere que só lo tiene capacidad contributiva la persona que tenga ingresos superiores al nivel mínimo de subsistencia. En México se utiliza el Sala rio Mínimo General, para medir este nivel de subsistencia.

### 3.1.2. ¿Cómo se integra la Capacidad Contributiva?

Los factores que determinan la capacidad contributiva son:- primero, el "status" económico de la persona y, segundo, la calificación de ese status para elegir el factor base con el cual pueda establecerse más equitativamente la carga fiscal. Lo que nos lleva al -- problema de medir esta capacidad de contribuir.

Para medir esta potencialidad de contribuir, de las personas, al gasto público se han tomado diversos elementos a través del tiempo. Por ejemplo, de acuerdo con la Teoría del Beneficio, se había pensado que quien recibía más beneficios por la actividad y protección del Estado, tenía más capacidad contributiva y por eso debía

de contribuir con una porción mayor de sus haberes. Pero esta Teoría del Beneficio fue abandonada, y a partir del siglo XIX se consideró como criterio para medir esta capacidad, la posibilidad de pago de las personas, de esta manera, quien tuviera mayor posibilidad de pagar impuestos debía contribuir al gasto público con una porción mayor de su riqueza, que aquél que por su situación económica tuviera una posibilidad menor de pago.

Esta posibilidad o capacidad de pago se ha considerado en base a diferentes manifestaciones económicas; así se ha pensado que tiene mayor capacidad contributiva; quien gasta más dinero; o quien acumula más riqueza; o quien gana más dinero; o quien explota recursos naturales; o quien realiza más importaciones o exportaciones.

Podemos decir que la racionalidad de la tributación depende de la capacidad contributiva de las personas, porque de no tomarse en cuenta la misma, derivaría en arbitrariedad e irracionalidad.

Sin embargo algunos autores consideran que la capacidad contributiva al ser un concepto de tan difícil precisión y por su carácter individual, no debería ni siquiera considerarse al momento de distribuir la carga tributaria. Desde luego no compartimos esa opinión y para refutarla nos permitimos citar las siguientes palabras de Giuliani Fonrouge, con las cuales concordamos plenamente:

*"Es admisible y útil que la capacidad contributiva sea tomada en cuenta por el legislador, ya que el régimen tributario debe inclinarse, siempre que fuere posible, hacia el impuesto personal graduado según las facultades económicas del contribuyente".<sup>5</sup>*

### 3.2. EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO.

#### 3.2.1. Las Obligaciones en General.

Con base en la Teoría General de las Obligaciones, estas na cen de dos formas. La primera, por voluntad de las partes involucradas en la misma, son las llamadas Obligaciones Consensuales; la segunda, por voluntad de la Ley, se les llama Obligaciones "ex lege".

Al observar el proceso de nacimiento de las obligaciones -- "ex lege", se ve que la sola ley por si misma no es suficiente para constituirse como la fuente que genera la obligación, ya que se requiere que la descripción del texto legal cobre vida en la realidad social, es decir, para que estas obligaciones nazcan es necesario -- que además de la norma jurídica, que prevé la hipótesis de cuya realización deriva una serie de consecuencias, ese supuesto se haga realidad. El nacimiento de la obligación "ex lege" se víncula a la existencia de la misma ley y a la verificación del supuesto en ella previsto.

La ley por sí sola no genera obligación alguna, es sólo una descripción abstracta; el presupuesto sin ley no tiene existencia, - por eso es necesario para que nazcan este tipo de obligaciones la -- concurrencia de estos dos elementos.

La Obligación Tributaria es aquella conducta que deben realizar las personas -que consiste en un dar (obligación sustantiva), - o bien, en un hacer o no hacer (obligación formal)-, por haberse colocado en el supuesto establecido en la ley fiscal.

Por lo arriba expuesto, podemos afirmar que la obligación tributaria, atendiendo a su fuente, pertenece a las llamadas obligaciones "ex lege", es decir, surge por determinación de la ley una vez que se ha realizado el presupuesto previsto en ella, por lo que en la obligación tributaria la voluntad del obligado carece de relevancia para la constitución de la misma.

De esta manera el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1967, decía que "la obligación nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".<sup>6</sup>

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación vigente dice: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, durante el lapso en que ocurren".<sup>7</sup>

De lo visto podemos concluir dos aspectos fundamentales:

1. El legislador señala en la norma jurídica los supuestos que considera deben dar lugar a la obligación tributaria concreta.
2. De la realización de actos o hechos que se adecuen a esos supuestos nacerá la obligación.

### 3.2.2. Concepto de Hecho Imponible.

Cuando el legislador desee someter a la imposición alguna manifestación de la vida real, generalmente de naturaleza económica, debe definir un hecho imponible. Esto es, elaborar una noción jurídica, por medio de una selección de elementos que crea más convenient-

tes, para dar a ese hecho que considere sujeto a imposición, relevancia jurídica. La consideración que hace el legislador, de los elementos que estima relevantes, obedece, en muchas ocasiones, más a consideraciones jurídico-políticas, que al contexto económico de la realidad social.

Por ello si el legislador pretende gravar, digamos, el consumo, por medio de un impuesto general a las ventas trasladable, como es nuestro caso, no podrá la ley señalar sólo que se grava el consumo, lo que sería prácticamente imposible, como ya dijimos, o bien señalar que se gravan las ventas genéricamente, sino que el legislador debe ir más allá, al señalar las situaciones de hecho de cuya realización surja la obligación de pagar ese impuesto al consumo, esto es, escoger y describir las situaciones o actos que al verificarse en la realidad darán lugar al pago de ese tributo, por ejemplo: - la compraventa, el arrendamiento, la transferencia de tecnología, la exportación, etc., de tal suerte que estos últimos fenómenos constituyen la materia o hecho imponible.

Consecuentemente el hecho imponible, íntimamente ligado al objeto del tributo, es una creación del legislador que toma o recoge ciertos aspectos económicos, describiéndolos y delimitándolos al plasmarlos en la norma jurídica.

La doctrina, en varios países, ha utilizado diferentes vocablos para referirse a esta descripción hipotética plasmada en la norma jurídica. En la doctrina y la legislación Alemana se le llama --- "Tatbestand"; en Italia se le dice "Presuposto di Fatto o Fattiespe-

cie Tributaria"; en Francia le nombran "Le Fait Generatur de L'impot" en Portugal y Brasil le denominan "Fato Gerador de Obrigacao Tribu taria", lo que se refleja en nuestra lengua, ya que son usadas indis tintamente las expresiones: "Hecho Imponible", término acuñado por - Dino Jarach, "Presupuesto de Hecho de la Obligación Tributaria", o - bien, "Hecho Gerador" de la misma.

Renombrados tratadistas han dado su concepto del Hecho Impo nible, de los que recogemos los siguientes:

Amilcar de Araujo Falcao ofrece este concepto: "Hecho gene rador, es pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, - al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurldi- ca de pagar determinado tributo".<sup>8</sup>

Para Gerardo Atilaba el hecho imponible es "la descripción- legislativa [necesariamente hipótetica] de un hecho o conjunto de -- circunstancias de hecho, a cuya concurrencia en concreto la ley attri buye la fuerza jurldica de determinación al nacimiento de la obliga- ción tributaria".<sup>9</sup>

Dino Jarach dice que "por voluntad de la ley la obligación- del contribuyente y la prestación correlativa del fisco se hacen de- pender de un hecho jurldico, presupuesto legal del tributo o hecho - imponible".<sup>10</sup>

Luis Humberto Delgadillo expresa: "el hecho imponible, como ya vimos, es la situación jurldica o de hecho que el legislador selec cionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se generara precisamente la obligación tributaria...".<sup>11</sup>

Por nuestra parte consideramos al hecho imponible como: "El acto o actividad descrito, en abstracto, y fijado en la ley, con un contenido económico, de cuya realización dependerá el surgimiento de la obligación tributaria".

### 3.2.3. Características del Hecho Imponible.

Las características más importantes del hecho imponible, se pueden reducir a tres, que son:

#### 3.2.3.1. Su previsión en la Ley.

Es justo que no pueda exigírsele a una persona una prestación patrimonial o tributo que no haya sido previamente creado en la ley. En este sentido la Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia expresando que entre los elementos del tributo que deben estar previstos en toda norma jurídico-tributaria, se encuentra el presupuesto de hecho o hecho imponible.

#### 3.2.3.2. Siempre constituye un hecho jurídico.

Esto quiere decir que la hipótesis prevista por el legislador siempre es un hecho jurídico y jamás se considerará como un acto negocial. Por ello, cuando se toman ciertos actos negociales, como la compraventa, la prestación de un servicios, etc., pierden este carácter negocial, pues al considerarlos en la hipótesis normativa, lo que interesa al legislador es su calidad de hecho sintomático o demostrativo de la capacidad contributiva de las personas.

### 3.2.3.3. El hecho imponible determinante de la obligación tributaria.

Esta característica se debe a que justamente la consecuencia que esta destinado a producir, una vez que se verifique, es el nacimiento de dicha obligación.

### 3.2.4. Elementos del Hecho Imponible.

El hecho imponible se encuentra constituido por los siguientes elementos:

#### 3.2.4.1. Elemento Objetivo o Fáctico.

Debe entenderse como la situación base, el hecho que ha sido tenido en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, es decir, los hechos económico-jurídicos que el legislador elige para crear los gravámenes, pudiendo consistir en:

a) Un hecho o fenómeno de contenido económico, por ejemplo: la percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio, la realización de un gasto, etc.

b) Un acto o negocio jurídico contemplado por otras ramas del derecho positivo, siendo transformado en hecho imponible al recogerlo el legislador en la norma tributaria, por ejemplo: la permuta, la donación, la adquisición de bienes, etc.

c) El estado, situación o calidad de una persona, por ejemplo: Los impuestos a la soltería o a la pequeña familia.

#### 3.2.4.2. Elemento Subjetivo.

El hecho imponible sólo puede ser realizado por las personas físicas o colectivas, por lo que necesariamente debe vincularse a alguien. Esta vinculación es importante, ya que la figura del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sólo podrá individualizarse a partir de esa relación con ese hecho.

#### 3.2.4.3. Elemento Espacial

El hecho imponible tendrá fuerza o vigencia, en virtud de estar fijado en la ley, sólo en un determinado espacio territorial, donde la misma tenga validez. La importancia, para el derecho tributario, radica en que las consecuencias pueden variar, de acuerdo al lugar en que se realice el hecho imponible, por ejemplo: las distintas consecuencias de una enajenación, para el IVA, en las zonas llamadas libres, y en el resto del país.

#### 3.2.4.4. Elemento Temporal.

El hecho imponible al realizarse abarca, necesariamente, un espacio de tiempo. Por lo que situar ese hecho en el tiempo permite precisar situaciones tales como; el momento de nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria, la ley que le es aplicable, etc.

#### 3.2.5. Concepto de Hecho Generador.

Hemos visto que las expresiones hecho imponible y hecho generador son usadas, las más de las veces, como sinónimas, pero no es

tamos de acuerdo con ésto, porque "debe distinguirse entre este hecho hipotético que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria y el hecho concreto, real, que se realiza en la vida social (económica y jurídica) y que es el que, cuando reúne precisamente los elementos contenidos en la hipótesis, genera el crédito tributario. Para distinguir uno de otro llamaremos al segundo hecho generador".<sup>12</sup>

Araujo Falcao nos dice: "Para su nacimiento (de la obligación)\* es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto -- que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la -- ocurrencia de la relación jurídica tributaria".<sup>13</sup>

Consideramos que el Hecho Generador siempre tiene como antecedente, lógico e inmediato, al hecho imponible y por lo mismo no pueden ser considerados como equivalentes o sinónimos. Entendemos al Hecho Generador como: "la realización de un hecho o acto de la vida cotidiana, el que se corresponde o adecúa a la hipótesis o descripción fijada en la ley, es decir, al hecho imponible".

Dicho de otra manera, "el hecho generador es una conducta -- que de adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la -- obligación tributaria en general".<sup>14</sup>

Es decir, el hecho imponible nace o es creado en virtud de la actividad normativa del legislador, en tanto que el hecho generador esta dado por la actividad económico-jurídica de las personas, -- que por esta razón se convierten en los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

\* lo entre paréntesis es nuestro.

A manera de ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado se -- puede decir que el Hecho Imponible, es toda transmisión de bienes a título oneroso, definitiva o temporal, o una prestación de servicios, con las características vistas al estudiar el objeto. El Hecho Generador será la realización de un acto o actividad que pueda calificarse como una transmisión de bienes a título oneroso o una prestación de servicios.

### 3.2.6. Un tributo como parte del Hecho Imponible.

Con respecto del hecho imponible Giannini escribe que "La elección de los presupuestos, confiada al criterio discrecional del legislador, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas... En consecuencia cualquier situación es, en principio, susceptible de imposición; no obstante, existe al respecto cierta uniformidad de los diversos sistemas tributarios ya que el legislador se dirige preferentemente hacia aquellas situaciones económicas que por su generosidad e idoneidad para expresar la capacidad contributiva de los ciudadanos (por ejemplo el patrimonio, la renta o el tráfico de bienes) parecen las más indicadas para constituir el fundamento de la imposición".<sup>15</sup>

Vemos que si bien el legislador tiene una libertad muy amplia para elegir cualquier hecho como susceptible de generar una obligación tributaria, dicha libertad no es absoluta, pues la discreción del legislador se ve regida o normada por una serie de principios -- que informan a todo sistema tributario. Tanto los principios que la doctrina ha elaborado, en el desarrollo del pensamiento jurídico-fi-

nanciero, como de manera más trascendente, por el carácter obligatorio de los mismos, aquéllos que se desprenden del orden jurídico --- constitucional, en el que ese legislador se encuentre inmerso.

En principio, no habría problema, aparentemente, si se señalara una obligación tributaria como hecho imponible de otra, ya que no existe prohibición expresa a este respecto, sin embargo este supuesto no se da en la realidad de un sistema tributario, normalmente, porque esta situación es contraria a dichos principios, es decir, no se consideran los tributos como hechos imponibles porque vulneran -- principios que necesariamente debe tomar en cuenta el legislador, al establecer ese hecho.

Pensamos que el legislador mexicano al ordenar que a la base gravable de las distintas actividades objeto del IVA, se le incluyan las cantidades que se carguen o cobren por otros impuestos y derechos, además de otros conceptos, no respeta algunos principios, sobre todo constitucionales, que rigen nuestro sistema fiscal, porque es nuestra opinión, que el incluir otros tributos en la base, hace que de hecho, sean considerados como hechos generadores, lo que constituye una exlimitación de las facultades que la Constitución le atribuye.

En el siguiente apartado haremos una breve exposición de -- los principios que informan al sistema tributario mexicano, para demostrar lo aquí asentado.

### 3.3. LA DETERMINACION DE LA BASE EN EL IVA ES INCONSTITUCIONAL.

#### 3.3.1. El Poder Tributario del Estado.

Como ya dejamos asentado, el sujeto activo, por excelencia, en la relación tributaria es el Estado, el cual al ejercer su función legislativa escoge el presupuesto objetivo o hecho imponible, - que al realizarse generará la obligación tributaria. Esta facultad - que tiene el Estado de crear y determinar la relación tributaria es consecuencia directa del poder de que esta investido, el Poder Tributario del Estado.

##### 3.3.1.1. Concepto.

En nuestro orden jurídico constitucional se emplea la palabra "Poder", preferentemente, en tres distintas acepciones.

1. Poder, para designar los órganos constitutivos del Estado, así hablamos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.
2. Poder, para designar una función específica de esos órganos, por ejemplo: el poder legislativo del Presidente de la República.
3. Poder, como facultad que tiene el Estado de imponer, a las personas, sus decisiones, aún en contra de su voluntad, es la llamada Facultad de Imperio.

En este último sentido empleamos la palabra "poder", pues es indudable que la Potestad Tributaria deviene del Poder o Facultad

de Imperio inherente a todo Estado. En nuestro orden jurídico la Potestad Tributaria se entiende como la facultad que tiene el Estado de imponer tributos, haciendo realidad esta facultad al plasmar en las normas jurídicas los gravámenes que estarán obligados a cubrir los que se encuentren en los supuestos establecidos en las mismas.

Pero debemos precisar el contenido y alcance de esta potestad estatal, así "Consecuentemente si a la expresión "poder tributario" hemos de atribuirle una función normativa, es decir, jurídica y por tanto, no "naturalista" ni tampoco ideológica, esto es, "política", no podemos menos que con dicha expresión, aludir a un caso particular de la función del orden jurídico que se denomina "facultad", es decir, "el Poder" que a ciertos individuos concede, otorga y confiere la Constitución General para el caso de producir y aplicar normas jurídicas generales e individuales mediante las cuales se obligue a determinada conducta, consistente en efectuar ciertas prestaciones de dar (impuestos), enlazando a la conducta contraria (no realizar o incumplir con dichas prestaciones) ciertas consecuencias o sanciones (privación de los bienes del contribuyente, por ejemplo)".<sup>16</sup>

El ejercicio de la Potestad Tributaria se efectúa cuando el Estado lleva a cabo su función legislativa, conforme a los lineamientos que le marca la Constitución Política.

### 3.3.1.2. Marco Constitucional.

De acuerdo con nuestra Carta Magna, la función de elaborar-

normas generales, llamadas "leyes", le corresponde al órgano legislativo, encargándose de esta función el Congreso de la Unión, en el ámbito federal, y las Legislaturas Locales, en el ámbito de las Entidades Federativas, (arts. 50 y 73 Constitucionales).

Concomitante con esta facultad, se encuentra la de iniciar ese proceso legislativo, llamándosele Facultad de Iniciativa, siendo conferida por nuestra Ley Fundamental, al Presidente de la República, el Congreso de la Unión y las Legislaturas Locales.

La Potestad Tributaria se ejercita y se agota con la creación legislativa, porque en la aplicación de las normas no existe relación de poder, pues tanto el Estado, productor de la norma, como el contribuyente, sujeto a la potestad de aquél, se encuentran regidos por esa ley y el marco jurídico general, es decir, el Estado también esta obligado a acatar la norma por el creada.

En nuestro sistema jurídico es el Poder Legislativo el que ejerce la Potestad Tributaria, porque se encarga de la elaboración material de las leyes. Es el Congreso de la Unión, en el ámbito federal, el órgano facultado para imponer los tributos, en concordancia con lo dispuesto en la fracción VII, del artículo 73 de la Constitución General. Este precepto se concatena con los siguientes artículos de la Ley Fundamental: el 65 que señala que el Congreso se ocupará de "estudiar, discutir y votar" las iniciativas de ley; el 70 que dispone que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de Ley o decreto y, el 72 que estructura el proceso legislativo.

### 3.3.1.3. Límites al Poder Tributario.

El Estado al actuar frente a los particulares debe ajustarse al orden jurídico por él establecido, principalmente a lo estatuído en nuestra Ley Suprema, no sólo en lo relativo al procedimiento de creación de las leyes y su contenido, sino también cuando actúa en la aplicación de las mismas. Estos límites que marca la Constitución Política al Estado en su actuación frente a los particulares, son las llamadas "garantías individuales".

Entendemos a las garantías individuales como las limitaciones a las facultades otorgadas a los órganos estatales, establecidas de manera expresa en nuestra Carta Magna.

Se considera que estas garantías se encuentran a lo largo del precepto constitucional y no sólo en la llamada Parte Dogmática, es por ésto que cualquier parte de la Ley Suprema, que tenga esta característica de limitante de las facultades con que se encuentran investidos los órganos del Estado, se entenderá como garantía individual.

Congruente con esta tesis, la Suprema Corte de Justicia ha dictado jurisprudencia firme en el sentido de que la violación de los principios que se encuentran plasmados en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política, referentes a la obligación de contribuir que tienen las personas, constituye una violación de garantías, aún cuando el citado artículo no se encuentre ubicado dentro del título primero de la misma, porque en dichos principios se establecen las reglas fundamentales, que en materia de imposición, debe

seguir el Estado.

A continuación se hará una breve exposición de los principios fundamentales, que existen en materia tributaria, tanto de la doctrina, como de la Constitución, y de alguna manera los primeros, y obligatoriamente los segundos, deben normar el criterio del legislador.

### 3.3.2. Principios Doctrinales de la Imposición.

Aún cuando la doctrina ha sido abundante en este tema, para efectos de este trabajo, sólo veremos los principios elaborados por Adam Smith, por considerarlos como elementales en nuestra materia. Lo anterior sin olvidar que autores tan importantes como Fritz Neumark, Adolf Wagner, y Harold M. Sommers, han expuesto sus principios, pero consideramos que los mismos son un desarrollo y perfeccionamiento de los de Adam Smith, por lo que son más complejos en su comprensión y exposición, prefiriéndose a los primeros por su sencillez.

#### 3.3.2.1. Principio de Justicia.

*"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".<sup>17</sup>*

Este principio está conformado por dos criterios: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

Que el impuesto sea general significa que comprende a todas las personas que realicen el hecho, que como hipótesis normativa señala la ley, es decir, que cualquier persona que realice un hecho generador esta obligada a pagar el tributo correspondiente, en tanto - tenga capacidad para ello, por lo que la capacidad contributiva es - su único límite.

Que el impuesto sea uniforme significa que todos deben ser iguales frente al mismo. Para que se de la uniformidad son necesarios dos elementos:

- a) La Capacidad Contributiva, entendida como la posibilidad económica de hacer frente al pago de un impuesto (elemento objetivo).
- b) La Igualdad de Sacrificio, lo que significa que de dos rentas iguales, provenientes de distinta fuente, representarán distinto sacrificio en su percepción, por lo que el impuesto, para cada una de ellas, será diferente en cuanto a su monto (elemento subjetivo).

### 3.3.2.2. Principio de Certidumbre.

*"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas... La inseguri-*

*dad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son insolentes ni corrompidos".<sup>18</sup>*

Este principio nos indica que los elementos esenciales del tributo deben estar fijados de manera expresa e indubitable, para -- que el contribuyente sepa o pueda saber, la índole y extensión de su obligación. Estos elementos son: sujeto, objeto, tasa, la forma de -- determinar la base, forma y fecha de pago, infracciones, etc.

De esta manera el contribuyente podrá saber, en forma cierta, cuál es su obligación concreta frente al fisco, es decir, debe -- conocer el cuándo, cuánto, cómo y dónde pagar el tributo.

### 3.3.2.3. Principio de Comodidad.

*"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente".<sup>19</sup>*

Consiste en que el fisco debe elegir como época de cobro, -- la que sea más favorable al causante, esto es lógico puesto que la -- finalidad primera del tributo es la recaudación de fondos para el -- erario público, y el escoger una época de cobro inadecuada para el -- contribuyente, redundará en una recaudación baja o incompleta. Aunado con lo anterior, la forma de pago debe ser lo suficientemente fle -- xible para que, de esa manera, el contribuyente tenga más probabilidad de entregar al fisco el monto del gravamen.

También es preferible que el impuesto sea cobrado lo más -- cerca posible del momento de su causación, ya que ésto provoca menos reacciones negativas en el contribuyente, y normalmente lo resiente-- menos.

#### 3.3.2.4. Principio de Economía.

*"Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa al tesoro público - del Estado, sea lo más pequeña posible".<sup>20</sup>*

Este principio es muy claro, ya que si al monto de lo recaudado por el Estado, por concepto de un impuesto, le restamos lo que se gastó en esa recaudación, nos dará la cantidad neta que realmente ingresa al erario público. Los costos administrativos deben ser los menores posibles, pues de ser mucha la diferencia entre lo que se recauda y lo que efectivamente recibe el fisco, significa que gran porcentaje del producto, de ese impuesto, se utiliza para pagar su propia administración, lo que resulta antieconómico.

*"Enaudí, señala que cuando el costo de recaudación excede - del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable".<sup>21</sup>*

Vistos estos principios se puede comprobar que están vigentes en nuestros días, porque responden a la naturaleza de la relación socio-económica que existe entre el Estado y las personas a él-- sometidas. Resulta obvio que las condiciones económicas, sociales, - políticas y jurídicas han experimentado una evolución muy grande desde que fueron enunciados estos principios, pero siguen siendo esen--

cialmente válidos, por lo tanto, pensamos que su aplicación, con las adecuaciones debidas, resulta necesaria.

### 5.3.3. Principios Constitucionales de la Imposición.

Podemos concebir a nuestra Constitución Política como el conjunto de normas que establecen los órganos del Estado Mexicano, las relaciones entre éstos, los procesos fundamentales de creación de las normas que integran el orden jurídico nacional y, también los principios que orientan el contenido de las leyes futuras.

Nuestro derecho es un sistema jerarquizado de normas, siendo la norma suprema o de mayor jerarquía la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como lo asienta el propio precepto en su artículo 133 que dice:

*"Art. 133.- Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...".<sup>22</sup>*

Por esto consideramos que la función jurídica primaria de nuestra Constitución General es la de constituir o ser la regla básica, de acuerdo con la cual, han de crearse las demás normas del sistema. Por ello es la Carta Magna la fuente común de validez de todas y cada una de las normas que integran nuestro orden jurídico. Lo anterior desde luego se refleja en el derecho tributario, ya que cualquier norma tributaria encuentra su fundamento último de validez en-

la misma.

Estos son los principios constitucionales que informan a nuestro sistema tributario.

#### 3.3.3.1. Principio de Generalidad.

Este principio implica una característica inherente a toda norma jurídica, puesto que las mismas por su naturaleza, deben ser reglas de conducta abstractas e impersonales. Por abstracta e impersonal se entiende aquella ley que comprenda a todas la personas cuya situación coincida con la hipótesis legal que la misma sustenta, sin distinciones de ninguna clase, es decir, de manera general.

Porque de no cumplirse con la generalidad, a través de las características de abstracción e impersonalidad, se estaría ante una "Ley Privativa", esto es, concreta y personal, lo que es contrario a nuestro orden jurídico-constitucional, estando expresamente prohibido este tipo de ley en el artículo 13, de la Ley Fundamental.

#### 3.3.3.2. Principio de Obligatoriedad.

Esta obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del Estado, proviene de la relación de sujeción que tiene el contribuyente frente a él. La obligatoriedad, también, puede entenderse como la característica de coercibilidad de la norma jurídica, puesto que es el Estado el ente detentante del poder para exigir coactivamente, el cumplimiento de la obligación tributaria al sujeto pasivo.

Una expresión concreta del poder coactivo del Estado, en la relación tributaria, es la facultad que le otorga la ley, de asegurar el crédito fiscal con los bienes del contribuyente, teniendo prelación frente a este crédito, sólo los adeudos garantizados con prenda o hipoteca; los alimentos; y los salarios e indemnizaciones a los trabajadores.

### 3.3.3.3. Principio de Legalidad.

Este principio consiste en que el acto en virtud del cual - el Estado crea una carga tributaria para las personas, debe ser forzosa y necesariamente una ley, que debe contener todas las características formales y materiales que nuestro derecho prevé para tales actos. Este principio es la concreción del conocido aforismo "nullum tributum sine lege".

Así lo expresó la Suprema Corte de Justicia, al sostener jurisprudencia en el sentido de que "...examinando atentamente el principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra en la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado este encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fun

damentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados - de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de los impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos".<sup>23</sup>

Lo anterior nos indica que es fundamental que en la ley tributaria se establezcan de una manera clara y precisa, todos los elementos esenciales del tributo, a saber: sujeto, objeto, base, tasa, época y forma de pago, exenciones, sanciones, etc., para que el contribuyente pueda saber, sin lugar a dudas, el alcance y monto de la carga que le corresponde.

#### 3.3.3.4. Principio de Vinculación al Gasto Público.

Este principio nos indica que la razón por la cual el Estado impone gravámenes a las personas, es para obtener recursos necesarios para sufragar los gastos públicos, o sea, los gastos necesarios que sus funciones de gobierno le imponen.

Los tributos son una fuente de ingresos para el Estado, --- constituyendo su fin primordial cubrir esos gastos públicos, a esto se le llama la finalidad fiscal del tributo.

Actualmente se considera que, paralelamente, los tributos tienen una finalidad extrafiscal, porque "El Sistema financiero del Estado al presente, no es sólo un colector de impuestos y un distri-

buidor de los gastos públicos, sino que es la mejor armazón para actuar sobre la renta nacional".<sup>24</sup> Ya que el Estado juega un importante papel como regulador de la actividad económica, y dentro de la política fiscal usa los tributos como reguladores de esa actividad, -- pues ayuda a controlar el gasto general, puesto que "los efectos de un impuesto son dobles: aumenta el dinero en manos del gobierno, y -- al disminuir el dinero en manos del contribuyente, éste gasta menos",<sup>25</sup> en este sentido "la imposición es importante no como un medio de obtener dinero, sino como un medio de limitar los gastos privados".<sup>26</sup>

Todo esto nos lleva a considerar que la utilización de los tributos, como instrumentos de política económica, es de suma importancia para el Estado Moderno, pudiendo afirmarse que esta finalidad extrafiscal, de control económico, en ocasiones, es más importante -- que la finalidad fiscal, baste a manera de ejemplo; el caso de las cuotas aduanales elevadas, para determinados productos, con lo cual el Estado lo que quiere es restringir la entrada de dichos productos al mercado nacional, y de esta manera proteger a su industria, siendo un fin muy secundario, los ingresos que pudiera obtener de esos aranceles.

### 3.3.3.5. Principio de Equidad.

Queremos dejar claro que no compartimos la opinión de algunos autores, Flores Zavala y Rodríguez Lobato, entre otros, respecto de que la Equidad, junto con la Proporcionalidad, constituyen un solo principio, razón por la cual se tratarán separadamente.

El principio de Equidad, en las cargas tributarias, lo entendemos en el sentido de que el legislador, al plasmar el tributo en la norma jurídica, debe tratar de que el mismo provoque igual impacto en el patrimonio o en la economía de las personas en las que recaiga, y que se encuentren en la misma situación.

Por ésto, se dice, que no es equitativo tratar igual a los desiguales. El legislador al proyectar el gravamen, deberá tomar en cuenta diferentes niveles económicos en la realidad que pretende gravar, para que de esta manera, se busque una carga lo más equitativa posible, entre los sujetos del tributo.

Al respecto la Suprema Corte ha dicho: "...en cambio, el principio de equidad que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal tiene como elemento esencial el que, con respecto de los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación; el principio de igualdad establecido en la Constitución, tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, esto es, que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias...".

"Vols. 103-108. primera parte, p.152, Amparo en revisión -- 6126/64, Turismo Internacional, S.A. y coagraviados (acumulados). 6-de septiembre de 1977, unanimidad de 19 votos".<sup>27</sup>

### 3.3.3.6. Principio de Proporcionalidad.

Margain nos dice: "Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos in-

*dividuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia".<sup>28</sup>*

Coincidimos con los autores que señalan que Margain asimila la proporcionalidad, al criterio de generalidad, lo que nos parece - erróneo, debiéndose buscar el sentido de proporcionalidad en otro aspecto.

Fritz Neumark concibe la Proporcionalidad como "el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren - de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos".<sup>29</sup>

Lo anterior deja muy claro que la proporcionalidad de la carga tributaria debe estar en relación directa a la capacidad contributiva de las personas, es decir, será esta posibilidad de hacer frente al pago de un gravamen, lo que nos servirá de marco de referencia para establecer un determinado tributo, el que deberá estar en proporción a dicha posibilidad.

Respecto de la Proporcionalidad la Suprema Corte ha dicho: "Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los con-

tribuyentes, a las ventas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley toma en cuenta, y la contribución debe estar en proporción a la importancia del acto.

Amparo Directo 4205/30 Nieves José A. 24 de agosto de 1934. 5 votos. Ponente Luis M. Calderón, Secretario: A. Magaña".<sup>30</sup>

### 3.3.4. Inconstitucionalidad de la determinación de la base en el IVA.

Recordemos la posición de supremacía que, en nuestro orden jurídico, tiene la Constitución General, sirviendo como fundamento último de validez a las demás normas que integran ese orden. Para saber si una norma determinada resulta congruente o incongruente con la Constitución Política, habrá que confrontarla con la misma, examinando de esta manera la constitucionalidad o inconstitucionalidad de esa norma.

De acuerdo al artículo 94 de nuestra Carta Magna, el Poder Judicial Federal es el órgano encargado de verificar y comprobar que no existen discrepancias, -tanto en el procedimiento de elaboración, como principalmente, en su contenido-, entre la Constitución y esas normas jurídicas inferiores.

Es por esto que si la norma jurídica o el acto sometido a decisión del Poder Judicial Federal, discrepa del texto o espíritu de la Norma Suprema, se dice que es inconstitucional.

Pero esta confrontación sólo podrá hacerla el Poder Judi---

cial a instancia de parte, esto es, que alguna persona manifieste, - ante dicho órgano, que la norma o acto a comprobar, es contraria a - la Constitución General, ya que viola en su perjuicio, las garantías jurídicas que la misma Ley Fundamental le otorga. La oposición a una ley o acto de autoridad, por considerarlos contrarios al orden constitucional, deberá realizarse por medio del "Juicio de Amparo". Una vez resuelto este juicio, si la Corte considera que la norma o acto - sujeto a revisión es inconstitucional, no podrá aplicarse a la per - sona que lo impugnó, pero seguirá teniendo, esa norma o acto, fuerza y validez para las demás personas.

La Corte al emitir su resolución, en el caso que resuelve, - da al precepto constitucional base de la misma, una interpretación - que estima correcta para ese caso, pudiendo existir otras interpreta - ciones. Pero la reiteración de esa interpretación, en casos análogos, hace que ésta se vuelva obligatoria para los casos similares futuros, formándose de esta manera la Jurisprudencia.

La ley que deseamos confrontar con la Constitución Política, es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que, de acuerdo con sus artículos 12, 18, 23 y 27, nos dice que, para determinar la base gra - vable, se considerará como "valor", además del precio o contrapresta - ción pactados, según se trate de enajenación de bienes; prestación - de servicios; uso o goce temporal de bienes; o importación de bienes y servicios, las cantidades que se carguen o cobren a quien adquiera los bienes o reciba el servicio, por otros impuestos, derechos, viá - ticos, reembolsos, gastos de toda clase, intereses normales o morato

rios, las penas convencionales y cualesquiera otro concepto.

Al incluir otros tributos, tales como impuestos y derechos, en la base gravable, hace que, de hecho, los mismos también paguen el IVA, lo que en palabras sencillas quiere decir, que se está cobrando un impuesto sobre otro impuesto.

Para ejemplificar esta situación, veamos un caso concreto, consistente en la prestación del Servicio de Energía Eléctrica por parte de la Comisión Federal de Electricidad, por medio de su filial, la Compañía de Luz y Fuerza del Centro (en liquidación), ya que por este servicio, esta compañía traslada y cobra al usuario: El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, los derechos correspondientes y el Impuesto al Valor Agregado, de la siguiente manera.

Se le cobre a una Empresa "X", su consumo de energía, así:

Por Energía	\$142,473.85*
Impuesto Especial sobre Producción	\$ 52,000.00
Derechos	\$ 2,849.00
Impuesto al Valor Agregado	<u>\$ 29,628.42</u>
Total a pagar	\$227,151.27

Tomando las cantidades señaladas en este ejemplo, excepción hecha del propio IVA, y aplicándoles a cada uno la tasa del 15%, pagarían este último impuesto así:

\* Estas cantidades fueron tomadas del A.R. 8993/83, que aparecen en la página 4 de la sentencia, teniendo la necesidad de corregir las cantidades correspondientes al monto del IVA, que se consigna como \$29,201.52, y el total a cobrar, que se consigna como \$226,726.90, con un error de menos \$426.90 y \$424.37, respectivamente.

	Cantidad a cobrar	IVA 15%	Total a pagar
Por Energía	\$142,473.85	\$21,371.07	\$163,844.92
Impuesto Especial	\$ 52,000.00	\$ 7,830.00	\$ 60,030.00
Derechos	<u>\$ 2,849.00</u>	<u>\$ 427.35</u>	<u>\$ 3,276.35</u>
Totales	\$197,522.85	\$29,628.42	\$227,151.27

De esto vemos que al consumo de energía, propiamente dicho, de \$142,473.85 le corresponde un IVA de \$21,371.07; al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de \$52,000.00 le corresponde un IVA de \$7,830.00; y a los Derechos de \$2,849.00 le corresponde un IVA de \$427.35, la suma de las cantidades que se consignan como IVA a una tasa del 15%, nos da exactamente el total, que por concepto de Impuesto al Valor Agregado, se le cobra a este usuario.

Es claro, de lo visto en este ejemplo, que esos tributos -- que son incluidos en la base gravable, también pagan el IVA.

Este caso concreto ha motivado seis Juicios de Amparo, ya resueltos, por nuestro órgano judicial, en los que los Jueces de Distrito correspondientes, ampararon y protegieron a los promoventes, en contra de lo dispuesto por el artículo 18 de la LIVA, por ser este el artículo que indica como se determina la base en la prestación de servicios. Estos amparos resueltos favorablemente para los promoventes, fueron impugnados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que interpuso el recurso de revisión.

A continuación veremos la opinión que ha sustentado la Autoridad Fiscal en el caso que nos ocupa, externada en los juicios de amparo mencionados.

### 3.3.4.1. Criterio sustentado por la S. H. y C. P.

Este criterio lo tomaremos de los agravios expuestos en el recurso de revisión, interpuesto en contra de la sentencia del Juez de Distrito, en el Amparo 9622/83, revisado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público expuso los siguientes argumentos:

"...La sentencia que se recurre es omisa al considerar que al incluir el impuesto trasladado como parte de la base -- gravable del impuesto al valor agregado, además del hecho económico, se regula el acto jurídico de la integración -- del precio a pagar por el usuario o beneficiario del servicio".<sup>31</sup>

La Secretaría considera que la formación del precio se realiza de manera distinta en el aspecto jurídico, que en el aspecto -- económico, pero no precisa en qué consiste esa diferencia.

"La superposición de gravámenes es parte de la técnica de -- las contribuciones, de medir una cierta base para el establecimiento de otro tipo de contribuciones; constitucionalmente es válido el sistema, porque está en función del volumen de actividades, de actos económicos, actos jurídicos que se hubieren realizado; es una forma de no repetir las operaciones ya realizadas y que llevaren a la determina--ción y conocimiento de la primera contribución, lo impor--tante desde el punto de vista de los principios tributa--

*rios, es el monto del impuesto a pagar y su relación con el monto del ingreso obtenido por el contribuyente en sus actividades, en una proporción del 15%, que es exactamente igual a la tasa del impuesto. Cualquiera que sea el monto de las operaciones realizadas de donde no existe la transgresión de la norma constitucional que se invoca en la sentencia recurrida".<sup>32</sup>*

Notamos que la autoridad hacendaria utiliza el concepto doctrinal de impuesto proporcional, entendiéndose éste, como aquel en el que la tasa permanece constante cuando aumenta o disminuye la base, confirmándose lo anterior cuando señala que la proporción siempre será del 15%, independientemente del monto de las operaciones -- realizadas. Pero hemos visto que la proporcionalidad de la que habla nuestra Carta Magna se ha entendido en forma distinta, como lo expusimos al tratar este principio. En la jurisprudencia que citamos, en dicho inciso, señalamos que la proporcionalidad de un tributo debe darse en relación a la importancia del acto motivo del gravamen, pero fundamentalmente a la posibilidad de pago del contribuyente. Es decir, la proporcionalidad deberá ser en relación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y no al monto de la base.

*"La fijación o modificación de dicho monto se puede efectuar a través de la base o mediante la cuota; el resultado aritmético de ambos procedimientos es igual; para aumentar un impuesto se puede aumentar la base o incrementar la cuota, esto es una cuestión de técnica legislativa, la exis--*

*tencia de impuestos adicionales sobre otros impuestos ha sido desde siempre admitida por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia e inclusive existen impuestos que llevan el nombre de adicionales".<sup>33</sup>*

Para entender qué es un impuesto adicional veamos cual es su mecánica; tenemos una cantidad base de 100, a la que se le aplica un impuesto "A" con una tasa del 20%, siendo el monto a pagar por este impuesto de 20; ahora bien, esta cantidad base es gravada con un impuesto adicional del 10%, que llamaremos impuesto "B", resultandola cantidad a cubrir por el impuesto "B" de 10. Teniendo como monto-total del impuesto a pagar, sobre la cantidad base, la suma de "A" y "B" que corresponde a 30.

De este ejemplo vemos que el impuesto "A" no entra a formar parte de la base del impuesto "B", porque 100 es la base común de ambos. Aquí cabría preguntarse si la Autoridad Fiscal considera que el IVA es un impuesto adicional al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, lo que sería incorrecto, porque ni corresponde a la mecánica arriba citada, ni el IVA depende del Impuesto Especial, como -- "B" depende de "A", ya que el IVA y el impuesto especial son dos impuestos distintos e independientes.

*"El Congreso de la Unión puede establecer una carga tributaria mediante un sólo impuesto o mediante una combinación de dos o más impuestos, los principios tributarios sólo se relacionan con el monto de la carga. Para establecer una carga fiscal, por ejemplo, 7.5, el legislador podrá seña-*

lar una contribución de 7.5, o bien dos impuestos, uno de cuatro y otro de 3.5; o bien un impuesto de 5 y un adicional de 50% sobre el monto de este impuesto. En todos los casos el resultado es de 7.5. Desde el punto de vista constitucional únicamente interesaría que el monto del impuesto (7.5 en ejemplo), sea adecuado a la capacidad contributiva, pero no en la forma en que el poder legislativo haya decidido establecerlo, pues esto es una cuestión ajena a los requisitos constitucionales que responden a consideraciones de técnica legislativa".<sup>34</sup>

Afirmar que la forma en que se establece el monto de un impuesto es irrelevante en relación a los principios tributarios que nos marca nuestra constitución, nos parece equivocado, porque el monto de un gravamen sólo es posible establecerlo utilizando dos elementos esenciales del impuesto, la base y la tasa, los cuales deben estar determinados perfectamente en la ley respectiva, la que de manera obligatoria debe seguir esos principios, es decir, todos y cada uno de los elementos del impuesto, deben cumplir con los citados principios, porque están establecidos en una ley.

También vemos que la autoridad fiscal acepta que la proporcionalidad se da en relación a la capacidad contributiva. Sin embargo la tasa del 15% no puede tomarse como el monto del IVA, porque ha brá que aplicarla a la base gravable y sólo entonces obtendremos dicho monto. Luego entonces ese monto representará distintas proporciones, de distintas capacidades contributivas, por ejemplo: Dos perso-

nas "X" e "Y" compran bienes idénticos a igual precio de 100, supon- gamos que "X" tiene una capacidad contributiva cuantificada en 200 y que "Y" tiene una capacidad contributiva fijada en 150, aplicando al precio de 100 la tasa del 15%, resulta que tanto "X" como "Y" pagan- un IVA cuantificado en 15; ahora bien, este monto de 15 representa - el 7.5% de la capacidad contributiva atribuida a "X" y el 10% de la- capacidad contributiva establecida para "Y", resultando claro que la proporción es distinta para estas dos capacidades.

Sin embargo, el fisco se contradice, pues en el ejemplo que expone, el monto de 7.5 del gravamen siempre está calculado en rela- ción con el volumen de la base, y no en relación a la capacidad con- tributiva del sujeto.

Finaliza su exposición la Secretaría de Hacienda, de la si- guiente manera:

*"No es lógica ni económicamente razonable considerar, como- indebidamente lo hizo el Juez de Distrito, que el impuesto afecta a quien no sufre la incidencia del mismo, sino que- es una empresa intermediaria en el fenómeno de traslación- del contribuyente al consumidor final; por lo tanto es in- fundado aceptar que quien no tiene interés jurídico ni su- fre agravio económico pueda impugnar el impuesto, por lo - que la sentencia recurrida resolvió sobre una demanda im- procedente. También en cuanto al fondo, es infundada la -- sentencia porque el juez distorsionó el sentido de los pre- ceptos que invocó para apoyar sus opiniones personales, --*

*pues ninguno de dichos preceptos apoya las consideraciones del Juez, de que se de la existencia de un impuesto sobre otro impuesto y que esto es contrario a la Constitución general de la República".<sup>35</sup>*

Es importante señalar que el fisco indica que la empresa -- promovente del amparo es sólo una intermediaria en el proceso de -- traslación, y que por lo mismo no tiene interés jurídico ni sufre -- agravio económico. Al darle la categoría de intermediaria, implícitamente, reconoce que la empresa traslada dicho impuesto, y la LIVA -- nos dice en su artículo 10., párrafo tercero, que "el contribuyente -- trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado...".<sup>36</sup> Re -- sulta obvio que sólo los contribuyentes pueden trasladar el impuesto, porque, como vimos, en un sistema de valor agregado, sólo se pueden -- tener dos calidades en la relación frente al fisco, o se es contribu -- yente, o se es consumidor. Por lo tanto si esta empresa traslada el -- impuesto, es contribuyente y efectivamente no sufre la incidencia -- del gravamen, pero desde luego tiene interés jurídico. Ahora bien, -- en el caso concreto que nos ocupa, se le cobra el IVA como consumi -- dor del servicio de energía eléctrica, y como hemos visto, el consu -- midor es quién recibe el impacto económico del tributo, soportando -- desde luego un agravio económico, sosteniendo la Corte que por esta -- causa, también se tiene interés jurídico.

Una vez tratada la opinión que externó la Secretaría de Ha -- cienda y Crédito Público, por su calidad de agente fiscal del gobier -- no federal, pasaremos a analizar la posición que al respecto tiene -- nuestro máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia.

### 3.3.4.2. Criterios sustentados por la S. C. J. N.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al fallar los Amparos en Revisión 8993/83 promovido por Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango. Unanimidad de 16 votos: 2239/84 promovido por Triplay y Maderas del Norte S.A. de C.V. Unanimidad de 16 votos; 3524/84 promovido por Planta Pasteurizadora de Durango S.A. de C.V., y 804/84 promovido por Hoteles Camino Real, S.A. de C.V., basándose en la ponencia, que expuso en los cuatro amparos citados, -- del ministro Carlos del Río Rodríguez, sostuvo el siguiente criterio:

"El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -- contraviene la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque incluye otros impuestos en su base gravable, lo que se traduce en la existencia de un impuesto sobre otro impuesto".

A continuación citaremos algunas consideraciones expresadas en la sentencia dada al Amparo en Revisión 804/84, en apoyo a este criterio.

"Este Tribunal Pleno al fallar, entre otros, los amparos en revisión 6168/83, 1597/65 y 3658/80, ha dicho que "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 ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gas

tos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la constitución general. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria...".

"Ahora bien, para lograr esa justicia tributaria que está implícita en el artículo 31, fracción IV, constitucional, el legislador ordinario elige o selecciona los presupuestos que, como hechos generadores del crédito fiscal, pueden ser de la más diversa naturaleza. El presupuesto objetivo consiste en el hecho definido por la ley para que al tomar cuerpo en la vida real nazca la obligación de pagar el tributo, y el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a imposición".<sup>37</sup>

Toda carga tributaria debe tratar de ser justa, buscándose esa justicia a través de los elementos que el legislador valore al establecerla. Es por esto que la definición del hecho imponible reviste importancia, pues es la descripción legal de alguna manifestación de la realidad económica que se pretende gravar. Siendo valorada por el legislador que la elige como presupuesto objetivo.

"Aun reconociendo la dificultad de reducir a moldes precisos e inmutables los supuestos previsibles más importan-

tes del aspecto material del elemento objetivo del hecho - generador del crédito fiscal, éste generalmente consiste - en la percepción de un ingreso; la adquisición de la propiedad o la posesión de un bien; un acto o negocio jurídico; el consumo de un bien o servicio; la producción de determinados bienes o servicios; el desarrollo de determinada actividad, o la entrada o salida al territorio nacional de mercancías o servicios. Todos tienen en común que son - manifestaciones de la realidad económica y que pueden revelar la capacidad contributiva del sujeto".<sup>38</sup>

El hecho imponible siempre tendrá subyacente una manifestación económica, como indiciaria de la capacidad contributiva. En el IVA estas manifestaciones económicas son las actividades enumeradas en el artículo primero de su ley, a saber, la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios. Gravándose a través de esas actividades el consumo de las personas.

"Sin embargo el legislador no puede, sin atentar contra el principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imposables, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando se pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal sea, precisamente, el monto de otro impuesto. Esto es así porque los -

impuestos (para sólo referirnos a las definiciones de nuestra legislación), de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de abril de mil novecientos sesenta y siete, son "...las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos", o como dice el Código Fiscal de la Federación Vigente "...son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...". Consecuentemente cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se pretende en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades".<sup>39</sup>

En el caso concreto que nos ocupa el impuesto especial sobre producción y servicios, y los derechos, también pagan el IVA, lo que significa que se convierten en hechos generadores de este último impuesto.

"La circunstancia de que el monto de un impuesto sea adecuado al monto de los ingresos del obligado a cubrirlo, no puede llevar a determinar que se cumple con el requisito de proporcionalidad y equidad puesto que, como ya se dijo lo que hace inconstitucional al impuesto es que se tenga como presupuesto objetivo otro impuesto de diversa naturaleza".<sup>40</sup>

En este caso en monto del IVA no está en análisis, lo que se cuestiona es la forma de determinar su base, que como ya hemos dicho, al incluir otros tributos, hace que los mismos también paguen el impuesto, es decir, que se esta cobrando un impuesto sobre otro impuesto, lo que es contrario a lo estatuido en la Constitución.

"Por otra parte, el que pueda darse el caso de que una contribución se establezca mediante un impuesto global o mediante impuestos adicionales que tengan como resultado incantidad determinada por el primero, constituye un problema diverso al analizado por el juez de Distrito, pues en la sentencia se determina, sin analizar la cantidad que se fija como tasa del impuesto; que lo que es contrario a la naturaleza de los tributos es que se fije un impuesto sobre otro impuesto, porque no hay razón para que quien ya contribuy6 con la cantidad por concepto de un tributo tenga que pagar sobre este otro impuesto. Adem6s los impuestos adicionales se causan no sobre el impuesto ya establecido, sino sobre el hecho generador del cr6dito fiscal, es decir, en el caso espec6fico se generar6 sobre el servicio

prestado.

"Aunque es cierto que la doctrina y la legislación admiten la existencia de impuestos adicionales y la doble tributación y que esta Suprema Corte ha declarado su constitucionalidad, ello se debe a que el presupuesto objetivo de estos impuestos no es otro impuesto, sino el hecho o acto en razón de los cuales se generan aquellos".<sup>41</sup>

Como ya vimos, la mecánica de los impuestos adicionales no corresponde a la situación concreta que tratamos, por lo tanto el IVA no es un impuesto adicional, al impuesto especial sobre producción y servicios. Si efectivamente no hay razón para que se cobre un impuesto sobre otro impuesto, tanto más no habrá razón para que quien soporta el impacto económico de esta situación sea el consumidor.

Para finalizar la Corte dijo que:

"En consecuencia, al establecer el artículo 18 de la Ley -- del Impuesto al Valor Agregado, que para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, incluyendo las cantidades que además se carguen o cobren, a quien reciba el servicio, por otros impuestos, contraviene el artículo 31, fracción IV, de la Constitución".<sup>42</sup>

Pero la Suprema Corte al resolver los Amparos en Revisión - 9622/83 promovido por Importadora y Exportadora de Marmol, S.A. Mayoría de 11 votos, y 7678/83 promovido por Armher de México S.A. Mayo--

ría de 11 votos, cambió totalmente su criterio al sostener que:

"El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no viola el artículo 31, fracción IV, de la Constitución porque no se da la existencia de un impuesto sobre otro impuesto".

Este criterio del Pleno de la Corte se basó en las siguientes consideraciones:

"De conformidad con el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado están obligados al pago de este gravamen las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen alguna de las siguientes actividades: enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; concesión del uso o goce temporal de bienes; y por último, la importación de bienes y servicios. Este mismo precepto dispone que "el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%" (este porcentaje tiene algunas excepciones)".<sup>43</sup>

Como hemos dicho estas son las actividades jurídico-económicas que se toman como objeto de la imposición, gravando con las mismas el valor agregado a los bienes y servicios, como forma o medio de imposición general al consumo. La exportación es una actividad que igualmente causa el impuesto, aún cuando no se cite en el artículo 10., como expusimos al tratar el objeto del impuesto en este trabajo, pero la tasa que le es aplicable permite de hecho su desgravación, por lo que en lo sucesivo sólo mencionaremos las cuatro actividades -

arriba citadas.

"Por lo que se ve a la enajenación el artículo 12 de la citada Ley establece que para la aplicación del impuesto se considerará como valor el precio pactado, así como las can-  
tidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

"En cuanto a la prestación de servicios el artículo 18 cue-  
stionado en el presente asunto señala que se considerará co-  
mo valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

"Finalmente los artículos 23 y 27 de la propia Ley reclamada contienen normas análogas a las anteriores, con la salvedad de que se refieren al impuesto al valor agregado que deba pagarse por otorgar el uso o goce temporal de bienes y por la importación de mercancías, respectivamente, en am-  
bos casos la ley dispone que se considerará como parte del valor sobre el cual se aplicará la tasa del gravamen, las cantidades que se hubieren pagado por otros impuestos. En el caso de la importación de bienes, la ley concretamente alude a que la tasa se aplicará tomando en cuenta la canti-  
dad que se hubiese pagado por el impuesto general de impor-  
tación.

"Pues bien, del análisis relacionado de los anteriores preceptos se advierte que el impuesto al valor agregado tiene como hechos imposables la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes y servicios, es decir, - estos son los actos que dan origen a la obligación jurídica tributaria contenida en la Ley del Impuesto al Valor -- Agregado y constituyen así mismo el objeto de este impuesto".<sup>44</sup>

Como vemos, estas actividades tienen en común que al determinar la base, esta ley expresamente ordena que se integren como valor en la misma, además de otros conceptos, específicamente otros -- tributos tales como impuestos y derechos.

En el último párrafo citado, el ministro ponente asimila el hecho imponible y el objeto de un tributo, pero como hemos señalado en este trabajo, aún cuando íntimamente ligados, son dos conceptos -- distintos.

"Estos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de --- ellas no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo -- del contribuyente de pagar el referido gravamen".<sup>45</sup>

Lógicamente sólo la realización de algún acto o actividad - que esta ley considere como enajenación, prestación de servicios, -- uso o goce temporal, o importación, podrá considerarse motivo de la causación de este impuesto.

*"Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 10. citado en primer término, pues si - el legislador señala que en la base del gravamen también - se incluirá la cantidad pagada por otros impuestos fue -- con el propósito de que la tasa prevista en la ley se apli que tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto".<sup>45</sup>*

Nunca hemos dicho que el IVA tenga como objeto gravar el -- cumplimiento de otras obligaciones tributarias, sabemos que su objeto es gravar el valor que se agrega a los bienes y servicios, a través de las transferencias que de ellos se hagan. Pero es un hecho -- que los tributos que se incluyen en la base gravable pagan el impuesto al valor agregado.

Pero desde luego el cumplimiento de esos otros tributos no es una enajenación, ni una prestación de servicios, tampoco la concepción del uso o goce temporal de un bien, y mucho menos una importación, sino que es un acto jurídico de distinta naturaleza de los ci-

tados.

Si, como hemos visto, esos tributos efectivamente pagan el IVA, podemos considerarlos como hechos generadores del mismo, por lógica, debería haber una hipótesis normativa que contemplara esta situación, pero no la hay, porque efectivamente la LIVA no llega al absurdo de decir expresamente que se gravará el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, sin embargo, tácitamente lo está haciendo, -- por lo que estamos ante un hecho generador sin un hecho imponible al cual adecuarse, lo que resulta completamente irracional.

"Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen - uno más de los factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir el servicio, razón por la cual se hace necesaria - su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos: 12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como al principio de este considerando se dijo, estatuyen que la tasa se aplicará inclusive sobre otros aspectos, tales como las cantidades que se hubieren pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro -- concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto-

*del impuesto y si en cambio los diversos elementos que integran la base".<sup>47</sup>*

El ministro ponente considera que los tributos que se adicionan, junto con otros conceptos, a la base, son necesarios para integrar "objetivamente" el precio total del bien o servicio; por eso haremos algunas consideraciones relativas a ese precio.

Recordemos que el precio es la medida del valor de cambio de un bien en dinero. Ahora bien, el precio se integra con los costos de producción del bien o de la prestación del servicio, conformándolo factores tales como las materias primas, salarios, transporte, etc., es decir, lo que le cuesta al productor hacer el producto o al prestador proporcionar el servicio. En este orden de ideas, los tributos que se pagan con motivo de dicha elaboración o prestación, también se consideran como costos, y por lo tanto, estarán considerados en el precio. Tan es así, que baste recordar que, cuando tratamos el tema de los impuestos indirectos, la crítica mayor que se hace al criterio de la traslación para definirlos, es precisamente, -- que cualquier impuesto es económicamente trasladable, porque siempre se le incluye en el precio como un costo.

Pero el ministro considera que "objetivamente" el precio -- que se fija como valor de un bien o servicio, no está incluyendo dichos factores, que es un precio parcialmente formado. Esto desde luego es una ficción económica, toda vez que no hay productor, comerciante o prestador de servicios, que no considere los tributos que paga, como costos y por lo mismo, es absurdo pensar que no los tome-

en consideración al fijar el precio de sus productos o servicios. De lo anterior concluimos que la consideración del Ponente es muy poco objetiva, ya que se desentiende de las "condiciones reales" en que son transferidos los bienes y servicios, es decir, de la práctica económica de la realidad social que se está gravando.

*"...grava exclusivamente la prestación de servicios y no el pago de otros impuestos, en virtud de que no es este pago el acto que da origen a la obligación de enterar al fisco-aquel gravamen, sino la circunstancia de que el contribuyente haya realizado alguna de las actividades que por disposición de la propia ley deben considerarse como prestación de servicios".<sup>48</sup>*

Sólo reiteramos que si es una actividad que la LIVA considere como una prestación de servicios lo que origina, en este caso, la obligación de pagar el impuesto, por qué lo pagan los otros tributos si no son una prestación de servicios.

*"...la frase "así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien recibió el servicio por otros impuestos", quiere decir únicamente que dentro de la base del impuesto al valor agregado relativo a la prestación de servicios se tomará en cuenta una cantidad equivalente a la que se cargue o cobre al receptor del servicio por otros impuestos, -cantidad que no es objeto de causación del impuesto que se trata".<sup>49</sup>*

Dicha frase nos indica que esos conceptos serán adicionados a la contraprestación pactada, en su valor total, pudiendo considerarse dicho valor de la contraprestación, como el precio del servicio. Si de acuerdo con el ministro ponente, tales factores, conforman "objetivamente" el precio, cabría preguntar ¿Por qué la LIVA no los considera en el mismo?, ya que es muy clara al decir: el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren por esos otros conceptos.

El Ponente afirma que la cantidad que se carga o cobra por otros impuestos, no es "objeto de la causación" del IVA, sin embargo pagan este impuesto, por lo tanto es posible, según se desprende, tener que pagar un tributo que no se ha causado.

*"Luego entonces, no puede considerarse que las personas a quienes se traslada el impuesto al valor agregado, como la quejosa, estén pagando un impuesto sobre otro impuesto, toda vez que, como se dijo, ni siquiera ellos son los sujetos pasivos de esos impuestos, los cuales les son repercutidos y, por lo mismo no es posible considerar que se les está gravando el cumplimiento de esas otras obligaciones tributarias que en principio no tienen".<sup>50</sup>*

Como vimos en el ejemplo expuesto al principio de este apartado, efectivamente, la empresa promovente del amparo, no es sujeto pasivo del impuesto especial sobre producción y servicios, que le es trasladado, pero también vimos, que sobre el mismo se le cobra el IVA, por lo que si se está pagando un impuesto (el IVA), sobre otro-

impuesto (el especial sobre producción y servicios). Respecto al señalamiento de que no se grava el cumplimiento de otra obligación tributaria y de que no se es sujeto pasivo de la misma, del mismo ejemplo recordemos que, esta empresa tiene que pagar derechos (cumple -- con otra obligación tributaria de la que es sujeto pasivo), cobrándose el IVA sobre los mismos.

*"Todas estas consideraciones ponen en relieve que los gastos antes mencionados, así como las cantidades que se carguen o cobren al receptor del servicio equivalentes a --- otros impuestos, sólo constituyen elementos que integran la base del impuesto al valor agregado, pero de ninguna manera su objeto".<sup>51</sup>*

Consideramos que los factores que integran la base de un impuesto tienen estrecha relación con el objeto del mismo, ya que, el objeto es la materia imponible y la base es la cuantificación de esa materia imponible, es decir, la base es una parte del objeto, por esta razón los factores que la integran deben provenir de aquél.

*"En estas condiciones debe concluirse que el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no señala como objeto de causación al pago de otros impuestos y que, por ende, tampoco viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal...".<sup>52</sup>*

No estamos de acuerdo con este último criterio que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque como lo demostramos, sí se cobra un impuesto sobre otro impuesto.

Añadiremos las siguientes consideraciones:

La razón de que se implantara un sistema de valor agregado como imposición general al consumo en México, reemplazando al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, entre otros, fue evitar el efecto acumulativo o cascada de ese gravamen, sin embargo al incluir otros tributos en la base gravable, la LIVA, provoca precisamente ese efecto - cascada que se quería evitar, desnaturalizando la principal finalidad del sistema.

Tampoco estamos de acuerdo en que, los otros conceptos que se mencionan, junto con los tributos, le sean adicionados al precio o contraprestación pactados, porque el valor agregado se cuantifica con ese precio, y económicamente la mayoría de esos conceptos, sino es -- que todos, ya se encuentran considerados en el mismo, vía costos.

Nos parece absurdo que la base en el IVA esté integrada por factores tales como los intereses moratorios y las penas convencionales, porque ambos conceptos constituyen una sanción al incumplimiento de una obligación. Si estas sanciones pagan el IVA, por estar incluida en la base gravable, podemos deducir que se esta gravando ese incumplimiento, aún cuando estamos conscientes que ese no es el objeto del impuesto que nos ocupa.

Cuando la LIVA emplea la frase "y cualquier otro concepto" nos esta diciendo que cualquier cosa puede formar parte de su base, - y aún cuando no sea objeto de causación, pagará el impuesto.

Por todo lo que hemos expresado en este trabajo, es nuestra

opinión que una correcta aplicación de un sistema de valor agregado, dentro de nuestro orden jurídico constitucional, debería indicar que será considerado como "valor", para efectos del IVA, el precio o contraprestación que se cobre por el bien o servicio, sin añadirle ningún otro concepto.

Para concluir y a manera de breve resumen diremos que, la determinación de la base es el acto por virtud del cual se establece en cada caso, la realización de un hecho generador, la medida de lo imponible y el monto de la obligación a pagar. La Ley del Impuesto al Valor Agregado al indicarnos la forma de medir lo imponible, es decir, conformar su base gravable, incluye otros gravámenes, lo que trae como consecuencia que se pague un impuesto sobre esos gravámenes, el IVA. Es esta circunstancia la que nos parece inequitativa y desproporcionada, por lo que la determinación de la base en el Impuesto al Valor Agregado, resulta contraria a la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## Índice de Notas del Tercer Capítulo.

- 1 Enciclopedia Jurídica Omeba.- T. II.- pág, 556.
- 2 Citado en Enciclopedia Jurídica Omeba,- T. II.- pág. 558.
- 3 Carretero Pérez, Adolfo.- Derecho Financiero.- pág. 43.
- 4 Rodríguez Lobato. Raúl.- Derecho Fiscal.- pág. 37
- 5 Giuliani Fonrouge, Carlos M.\_ Derecho Financiero.- V.1, pág. 297.
- 6 Citado por Sergio F. de la Garza.- Derecho Financiero Mexicano.- - pág. 553.
- 7 Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Principios de Derecho Tributario.- pág. 91.
- 8 Citado por Sergio F. de la Garza.- Op. Cit.- pág. 410.
- 9 Ibidem.- pág. 411.
- 10 Jarach, Dino.- Curso Superior de Derecho Financiero.- pág. 304.
- 11 Delgadillo Gutiérrez,-Luis Humberto. Op. Cit.- pág.89,
- 12 Garza, Sergio F. de la.- Op, Cit.- pág. 411.
- 13 Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Op. Cit.- pág. 89.
- 14 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.- Op. Cit.- pág. 90.
- 15 Citado por Sergio F. de la.- Op. Cit.- pág. 413.
- 16 Fernández y Cuevas José Mauricio.- Derecho Constitucional Tributa-  
rio.- págs. 83 y 84.
- 17 Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Op. Cit.- pág. 57.

- 18 Ibidem.- pág. 57.
- 19 Ibidem.- pág. 58.
- 20 Ibidem.- pág. 58.
- 21 Citado por Raúl Rodríguez Lobato.- Op. Cit.- pág. 58.
- 22 Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada.- pág. 332.
- 23 Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Op. Cit.- pág. 59.
- 24 Ejecutoria 7.2, Ponencia del Ministro Yañez al A.R. 235/966.- La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-1984.- T. III.- pág. 2527.
- 25 Ibidem.- pág. 2528.
- 26 Ibidem.- pág. 2529.
- 27 La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-1984.- T. II.- pág. 1727.
- 28 Margain Manatou, Emilio.- La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano.- pág. 108.
- 29 Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Op. Cit.- pág. 60.
- 30 Citado por Raúl Rodríguez Lobato.- Op. Cit.- pág. 61.
- 31 Agravios citados por el Ministro Ulises Schmill Ordóñez.- Sentencia al A.R. 9622/83.- pág. 40.
- 32 Ibidem.- págs. 40 y 41.
- 33 Ibidem.- Págs. 41 y 42.

- 34 Ibidem.- pág. 42.
- 35 Ibidem.- págs. 42 y 43.
- 36 Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1987.- pág. 1-2.
- 37 Sentencia al A.R. 804/84.- Ministro Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- págs 27 y 28.
- 38 Ibidem.- pág. 28.
- 39 Ibidem.- págs. 28 y 29.
- 40 Ibidem.- pág. 30.
- 41 Ibidem.- págs. 30 y 31.
- 42 Ibidem.- págs 31 y 32.
- 43 Sentencia al A.R. 9622/83.- Ministro Ponente: Ulises Schmill Ordóñez.- pág. 57.
- 44 Ibidem.- págs. 57 y 58.
- 45 Ibidem.- pág. 58.
- 46 Ibidem.- págs. 58 y 59.
- 47 Ibidem.- págs. 59 y 60.
- 48 Ibidem.- pág. 60.
- 49 Ibidem.- pág. 61
- 50 Ibidem.- págs. 61 y 62.
- 51 Ibidem.- págs. 62 y 63.
- 52 Ibidem.- pág. 65.

## C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- Los impuestos al consumo son una de las variedades de gravámenes más utilizadas en los sistemas tributarios actuales, porque una de las características más relevantes en el aspecto económico de nuestra sociedad es el consumo masivo de bienes y servicios. Los Impuestos al Consumo son aquellos que recaen sobre la transferencia de bienes y servicios en su paso por las distintas etapas del ciclo económico, incidiendo normalmente sobre el último adquirente o consumidor final. La forma más moderna de imposición general al consumo es el Impuesto al Valor Agregado, que es un gravamen sobre el aumento de valor o utilidad que experimentan los bienes y servicios, por el trabajo invertido en ellos, a través de las actividades económicas, pagándose en cada etapa, sólo por esa diferencia de valor, de cada etapa comparada con la precedente, cuantificándose ese valor agregado por medio de la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta.

SEGUNDA.- Nuestro país, como imposición general al consumo cuenta con un sistema de valor agregado, escogiendo para su implantación el método financiero, que consiste en deducir del total de ventas realizadas en un período, el monto de las compras efectuadas en el mismo, con la modalidad de aplicación impuesto contra impuesto, lo que quiere decir que contra el IVA que tenga que pagar el contribuyente será deducible el IVA que le hubieren trasladado, es decir, que hubiere pagado en sus adquisiciones.

TERCERA.- El sistema de imposición al valor agregado fue -- creado para gravar las transacciones de bienes y servicios, que se -- efectuaron entre productores, comerciantes y prestadores de servi-- cios, por lo que se pensó como impuesto esencialmente mercantil. Sin embargo, en su aplicación en México, se suprimió esta característica, gravando, en principio, cualquier transferencia de bienes y servi-- cios, y no sólo las que realicen los sujetos mencionados.

CUARTA.- El Impuesto al Valor Agregado por ser un impuesto indirecto, debido a su característica de ser trasladable, no representa una carga económica para los contribuyentes, ya que éstos recuperan el monto de lo que pagan, del cargo o cobro que hacen del mismo a quien transfieren bienes y servicios, hasta su adquisición por el consumidor final, quién cubre en su totalidad el monto del impuesto, es decir, sufre el impacto económico del tributo en su patrimonio, es por lo tanto, el sujeto económico del gravamen.

QUINTA.- El Objeto del Impuesto al Valor Agregado es el aumento de valor que experimentan los bienes y servicios, esto es, el valor agregado es el elemento económico sobre el que se asienta este impuesto. Las operaciones que la Ley del Impuesto al Valor Agregado consideró como idóneas para gravar ese valor que se añade a las mercancías son: La enajenación, concesión del uso o goce temporal, importación o exportación de bienes, y la prestación, importación o exportación de servicios.

SEXTA.- La base imponible en el IVA la constituye el valor que se agrega o se añade a los bienes y servicios transferidos por medio de las actividades objeto del mismo, hasta que son adquiridos por los consumidores. Estando ese valor agregado total cuantificado por el precio que se cobra al Consumidor Final por el bien o servicio que recibe.

SEPTIMA.- La determinación de la base es el acto por virtud del cual se establece en cada caso concreto, la realización de un acto o actividad que se adecúe a la hipótesis establecida en la norma jurídica, la medida de lo imponible y el monto exacto de la obligación del contribuyente.

OCTAVA.- El Estado al establecer un tributo, a través del proceso legislativo, hace uso de su potestad tributaria, pero esta facultad está normada por el orden jurídico constitucional que estructura a ese Estado, por lo que debe respetar los principios tributarios que informan al mismo, pues de lo contrario no se justificaría el ejercicio de esa potestad. En este orden de ideas es la Constitución General la que establece los principios que deben normar el criterio del legislador al establecer una carga tributaria, y por lo tanto es esta Constitución Política, como norma suprema de nuestro orden jurídico, la que sirve de fundamento último de validez a todas las demás normas del sistema legal mexicano. Cualquier disposición jurídica que sea contraria a lo estatuido en nuestra Ley Fundamental resulta inconstitucional.

NOVENA.- Para determinar la base de este impuesto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos indica en sus artículos 12, 18, 23 y 27, que al precio o contraprestación que por el bien o servicio, según la actividad gravada que se trate, se fije, le sean adicionados diversos conceptos, entre los que destacamos la mención específica de otros tributos, tales como impuestos y derechos, lo que provoca que esos impuestos y derechos incluidos en la base, paguen el IVA.

DECIMA.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido dos criterios distintos respecto de que en la base gravable del Impuesto al Valor Agregado sean incluidos otros tributos. Primero sostuvo que el incluir otros gravámenes en la base gravable de este impuesto, hace que se grave el cumplimiento de otra obligación tributaria, porque esos tributos que son incluidos en esa base se convierten en hechos generadores de la obligación fiscal de cubrir el IVA, existiendo el cobro de un impuesto sobre otro impuesto, lo que resulta contrario a los principios de Proporcionalidad y Equidad que estatuye la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución General. Ahora ha modificado su criterio, considerando que esos otros tributos deben ser incluidos en la base gravable del IVA para poder apreciar las condiciones objetivas, reales, en que son transferidos los bienes y servicios, esto es, poder apreciar su verdadero valor, y por lo mismo dichos tributos no son objeto de la causación del impuesto al valor agregado, no existiendo el cobro de un impuesto sobre otro impuesto, y por lo tanto, el artículo 18 y sus correlativos 12, 23 y 27, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contravienen lo dispuesto en -

el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

DECIMA PRIMERA.- El incluir otros tributos en la base de un impuesto como ocurre en el IVA, causa un efecto acumulativo porque éstos son incluidos doblemente en el precio final: la primera, como un costo y, la segunda, cuando por disposición de su ley le son adicionados al precio para integrar el "valor" base de la imposición. La principal razón por la que el IVA se escogió para sustituir al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue evitar precisamente ese efecto acumulativo o "efecto cascada", por lo que al incluirse esos gravámenes se están provocando esos efectos que querían evitarse, desvirtuándose de esta manera las características y finalidades de un sistema de imposición sobre el valor agregado.

DECIMA SEGUNDA.- El que se cobre un impuesto sobre otro impuesto -como se demostró en este trabajo-, por ser incluido en la base del primero, es contrario a los principios de Proporcionalidad y Equidad que se asientan en la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Norma Suprema, porque resulta evidente que es inequitativo y desproporcionado que quien ya cumplió con una obligación tributaria, tenga que pagar IVA sobre ese tributo, cuando se le incluye en la base gravable de este último impuesto, como lo ordena la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus multicitados artículos. Si los mencionados --- principios quieren decir Justicia Tributaria, como lo ha expresado la Suprema Corte de Justicia en jurisprudencia firme, resulta del todo injusto que quienes soporten y paguen por esta situación, sean los --

Consumidores.

DECIMA TERCERA.- Es necesaria una reforma a los artículos - 12, 18, 23 y 27, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que - al indicar como se determina la base, en las distintas actividades ob- jeto de este impuesto, y atendiendo a las características del sistema y a la práctica comercial de nuestra sociedad, se considere como "va- lor" sólo el precio que se estipule por el bien o servicio que se --- transfiera, sin necesidad de añadir ningún otro concepto. En la inte- ligencia de que la mayoría de los conceptos que menciona la Ley vigen- te, son factores que están estimados como costos cuando se integra el precio.

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

## D O C T R I N A C O N S U L T A D A

- 1.- ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "DERECHO FISCAL".- Ed. Themis.- México, 1982.
- 2.- CAPITANT, Henri. "VOCABULARIO JURIDICO", Tr. Aquiles Horacio Giuagliano ne.- Ed. Depalma.- Bs. As., Argentina, 1981.
- 3.- CARDENAS C., Ramón. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, BREVE ANALISIS DEL SISTEMA".- Trabajo de la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.- México 1970.
- 4.- CARRETERO PEREZ, Adolfo. "DERECHO FINANCIERO".- Ed. Santillana.- Madrid, España, 1968.
- 5.- COSCIANI, Cesare. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", Tr. Carlos M. Giu-liani Fonrouge.- Ed. Depalma.- Bs. As., Argentina, - 1969.

- 6.- CHAPOY BONIFAZ, D. Beatriz, "DERECHO FISCAL", Panorama -- del Derecho Mexicano, No.35. Ed. U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas.-- México, 1983.
- 7.- DELGADILLO GUTIERREZ, L. Humberto. "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO".- Ed. Pac.- México, - 1985.
- 8.- DOMINGUEZ MOTA, Enrique. "IMPUESTOS: OBRA PARA UNA CATEDRA UNIVERSITARIA".- Ed. - Docal.- México, 1976.
- 9.- "LEGISLACION TRIBUTARIA Y --- CONSTITUCION POLITICA".- Do-fiscal Editores.- México, -- 1982.
- 10.- DUE, John F. "IMPOSICIÓN INDIRECTA EN LAS ECONOMIAS EN DESARROLLO".- - Ed. John Hopkins, Press.- N. Y., E.U.A., 1978.
- 11.- EGRET, George. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", Versión Castellana de - Josep Rovica.- Ed. Oikos-Tau. Barcelona, España, 1979.
- 12.- ENCICLOPEDIA INTERNACIONAL DE CIENCIAS SOCIALES. Edición dirigida por Daniel-L. Sills.- Ed. Aguilar.- Madrid, España, 1976.

- 13.- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA. Ed. Priskil.- Bs. As., Argentina, 1979.
- 14.- FERNANDEZ Y CUEVAS, J. Mauricio. "DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO".- Dofiscal Editores.- México, 1983.
- 15.- "MANUAL DE APLICACION DEL IVA" Ed. Jus.- México, 1979.
- 16.- GARZA, Sergio F. de la. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" Ed. Porrúa.- México, 1985.
- 17.- GARZA, Servando J. "LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO".- Ed. Cultura.- México, 1949.
- 18.- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "DERECHO FINANCIERO".- Ed. De palma.- Bs. As., Argentina,- 1970.
- 19.- HELLER, Wolfgang. "DICCIONARIO DE ECONOMIA POLITICA".- Ed. Píramide.- Madrid, España, 1984.
- 20.- ILLANES, Luis y Gurri Francisco. "IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS PAISES DE AMERICA".- s/Ed.- s/f.- Fotocopia

- 21.- JARACH, Dino. "CLASES DE DERECHO TRIBUTARIO"  
s/Ed.- Caracas, Venezuela.--  
s/f.- Fotocopia.
- 22.- "CURSO SUPERIOR DE DERECHO FI  
NANCIERO".- Ed. Liceo Profe  
sional CIMA.- Bs. As., Argen  
tina, 1969.
- 23.- JIMENEZ GONZALES, Antonio. "LECCIONES DE DERECHO TRIBUTA  
RIO", Parte Sustantiva.- Ed.  
Contables y Administrativos.  
México, 1985.
- 24.- LANGE, Oskar. "ECONOMIA POLITICA", Tr. Sil  
verio Ruiz Daimiel.- Ed. Fon  
do de Cultura Económica.- Mé  
xico, 1981.
- 25.- LERDO DE TEJADA, Francisco. "ENSAYOS DE DERECHO TRIBUTA--  
RIO".- Ed. Jus.- México, 1975
- 26.- MARGAIN MANATOU, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL-  
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO".  
Ed. Universidad Autónoma de-  
San Luis Potosí.- México, --  
1976.
- 27.- "LA CONSTITUCION Y ALGUNOS AS  
PECTOS DEL DERECHO TRIBUTA--

- 28.- MARTINEZ CACHERO, L. Alfonso. "RIO MEXICANO".- Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México, 1967.
- 29.- MARTINEZ LOPEZ, Luis. "DICCIONARIO DE HACIENDA Y DE RECHO FISCAL".- Ed. Píramide. Madrid, España, 1975.
- 30.- MATIELLO CANALES, A. Antonio. "DERECHO FISCAL MEXICANO".- Ed. Contables y Administrativos.- México, 1984.
- 31.- PARAS PAGES, Alberto et Al. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO, SUS PERSPECTIVAS".- Ed. I.E.E.S.A.- México, 1979.
- 32.- PORRAS LOPEZ, Armando. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX.-- Ed. Jus.- México, 1972.
- 33.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "DERECHO FISCAL, ASPECTOS JURIDICOS Y CONTABLES".- Ed. - Textos Universitarios.- México, 1977.
- 34.- SALVAT, Manuel. "DERECHO FISCAL".- Ed. HARLA. México, 1983.
- "LOS IMPUESTOS".- Ed. Salvat. México, 1973.

- 35.- SAMUELSON, Paul A. "CURSO DE ECONOMIA MODERNA".- Ed. Aguilar.- Madrid, España. 1964.
- 36.- SANCHEZ CORDERO AVILA, Jorge A. "DERECHO CIVIL", Panorama del Derecho Mexicano, No.39.- Ed. U.N.A.M., Instituto de Investigaciones Jurídicas.- México, 1981.
- 37.- SANCHEZ LEON, Gregorio. "DERECHO FISCAL MEXICANO".- Ed. Cárdenas.- México, 1983.
- 38.- SOTO GUINDA, Joaquin. "EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO, SUS ASPECTOS ECONOMICOS".- Ed. Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid, España, - 1978.
- 39.- SULLIVAN, Clara K. "EL IMPUESTO AL VALOR AÑADIDO" Tr. Antonio García Blas; Introducción de Ricardo Calle Saiz.- Ed. Instituto de Estudios Fiscales.- Madrid, España, 1978.
- 40.- VEREDA ESPADA, Jacinto. "EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, ANALISIS DE SU FUNCIONAMIENTO Y PROBLEMATICA". Ed. Grupo Rumasa.- Madrid, - España, 1980.

## ARTICULOS EN REVISTAS

- 1.- ANDRADE MUÑOZ, Carlos. "COMENTARIOS A LAS MAXIMAS DE ADAM SMITH".- Investigación Económica, 9-18; 46-54; Agosto 1980.
- 2.- ARRIJOJA SEVILLA, Raúl. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".- Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, No.6; Enero-Abril;- 1979.
- 3.- ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. "LOS EFECTOS DE LOS IMPUESTOS" Difusión Fiscal No.14; 5-32; Agosto 1975.
- 4.- ASOCIACION DE ECONOMISTAS MEXICANOS A.C. "IMPLICACIONES ECONOMICAS DEL NUEVO SISTEMA IMPOSITIVO SOBRE EL VALOR AGREGADO".- --- Amauta No.3; Tercera Epoca;- 1979.
- 5.- CARRILLO PATRARCA, Joaquín. "LOS FINES EXTRAFISCALES DE LOS IMPUESTOS Y EL PRINCIPIO DE LA CONSTITUCION MEXICANA" Revista Jurídica Veracruzana; Tomo XXII; Num.1; 1971.
- 6.- COLOMO CASTRO, Felipe. "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO MEXICANO".- Lecturas Jurídicas, Num.46; 1969; pp. 49-60

7.- DICTAMEN DE LA CAMARA DE  
DIPUTADOS.

"DICTAMEN A LA LEY DEL IMPUES  
TO AL VALOR AGREGADO".- Re--  
vista del Tribunal Fiscal --  
del Estado de México; Año --  
III, No.6; Enero-Abril; 1979

8.- DISCUSION Y APROBACION POR  
LA CAMARA DE DIPUTADOS

"DISCUSION Y APROBACION AL --  
PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO  
AL VALOR AGREGADO".- Revista  
del Tribunal Fiscal del Esta  
do de México; Año III, No.6;  
Enero-Abril; 1979.

9.- FLORES SOLANO, Jorge.

"EL IMPUESTO AL VALOR AGREGA-  
DO".- Revista del Tribunal -  
Fiscal del Estado de México;  
Año III, No.6; Enero- Abril;  
1979.

10.- GIL VALDIVIA, Gerardo.

"EL ESTABLECIMIENTO DEL IVA".  
Boletín Mexicano de Derecho-  
Comparado; Año X, No.30; Sep  
tiembre 1977.

11.- GUZMAN LOZANO, Emilio.

"FUNDAMENTOS Y JUSTIFICACION-  
DE LOS IMPUESTOS".- Revista-  
JUS; Num. 100; 1946.

- 12.- JARACH, Dino. "TEORIA JURIDICO-TRIBUTARIA". Difusión Fiscal, No.3; 3-10; Septiembre 1974.
- 13.- MARTINEZ DEL CAMPO, Juan. "BREVE RESEÑA HISTORICA DEL - IVA".- Revista de la Escuela de Derecho de la U. Anáhuac; Año 1, Num. 1; Verano 1982.
- 14.- PROYECTO DE REGLAMENTO. "PROYECTO DE REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR -- AGREGADO".- Investigación -- Fiscal, No.2; Marzo-Abril; - 1982.
- 15.- RIVERA PEREZ CAMPOS, José. "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD - EN LOS IMPUESTOS".- Investigación Fiscal, No.51; Marzo-1971.
- 16.- ROBLES GLENN, José Luis. "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD - EN EL IMPUESTO".- Revista de la Facultad de Derecho, U.N. A.M., Num. 35; 1964.
- 17.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".- Revista del Tribunal - Fiscal del Estado de México; Año III, No.6; Enero-Abril;- 1979.

- 18.- RUIZ G., Marco A. "ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".- Hacienda Federal, 7:40; 13-23; Enero-Abril; 1979.
- 19.- SELLERIER, Carlos M. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, SU PROYECCION Y ESPECTATIVAS".- Ejecutivos de Finanzas; 9-18; 46-54; Agosto --- 1980.
- 20.- VALLADA MIGUEL, Fausto E. "LA FACULTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES - FEDERATIVAS".- Difusión Fiscal, No.28; Noviembre-Diciembre; 1976.
- 21.- ZAMUDIO SALAS, Salvador D. "LOS IMPUESTOS INCONSTITUCIONALES".- Revista Fiscal y Financiera, No.58; 337; Marzo-1976.

T E S I S   C O N S U L T A D A S

- 1.- CANTU GUERRA, Carlos Armando. "IMPUESTOS AL CONSUMO".- Facultad de Derecho, U.N.A.M.; 1981.
- 2.- CRUZ IBARRA, José Ignacio. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, UN ESTUDIO ANALITICO".--

- Escuela Libre de Derecho, --  
1982.
- 3.- CHAVARRIETA URALDE, Paulino. "EL PROBLEMA DE LA CAPACIDAD-  
CONTRIBUTIVA DE LAS PERSONAS"  
Facultad de Derecho, U.N.A.M.  
1965.
- 4.- DAVILA AREVALO, Marcelo. "LA PRESTACION DE SERVICIOS -  
EN EL IMPUESTO AL VALOR AGRE  
DO".- Facultad de Derecho, -  
U.N.A.M., 1981.
- 5.- LOPEZ LEAL, Hector. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGA-  
DO EN MEXICO".- Escuela de -  
Economía, U.A.N.L., 1978.
- 6.- MARROQUIN BUENO, Sergio. "LA PROPORCIONALIDAD Y LA ---  
EQUIDAD DE LAS CONTRIBUCIO--  
NES EN EL DERECHO CONSTITU--  
CIONAL".- Facultad de Dere--  
cho, U.N.A.M., 1974.
- 7.- MATEY BASTON, María Guadalupe. "SUSTITUCION DEL IMPUESTO SO-  
BRE INGRESOS MERCANTILES POR  
UN IMPUESTO AL VALOR AGREGA-  
DO".- Facultad de Economía,-  
U.N.A.M., 1968.

- 8.- MEDINILLA VALENCIA, Mario. "EQUIDAD EN LAS CONTRIBUCIONES".- Facultad de Derecho, U.N.A.M., 1959.
- 9.- MEJIA MONTOYA, Alfredo. "CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES Y NORMATIVAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".- Facultad de Derecho, U.N.A.M., 1981.
- 10.- RODRIGUEZ MARTINEZ, J. Antonio. "EL ACTO DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUS TANTIVA".- Derecho, E.N.E.P. Acatlan, U.N.A.M., 1981.
- 11.- ROSALES ESPINOZA, Daniel. "LINEAMIENTOS DE POLITICA DE INGRESOS Y LA IMPLANTACION DEL IVA EN MEXICO".- Facultad de Economía, U.N.A.M., - 1982.

#### DOCUMENTOS

- 1.- DEL RIO RODRIGUEZ, Carlos. "SENTENCIA AL A.R. 804/84, HO TELES CAMINO REAL".  
Secretaria: Lic. Fatima Sama no Hernández.- Mayoría de 15 votos.- 14 de mayo de 1985.

2.- SCHMILL ORDONEZ, Ulises.

"SENTENCIA AL A.R. 9622/83, --  
IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE  
MARMOL".

Secretaria: Lic. Martha Mo--  
yao.- Mayorfa de 11 votos.--  
23 de septiembre de 1986.

3.- SECRETARIA DE HACIENDA Y  
CREDITO PUBLICO.

"ASPECTOS TECNICOS DEL IMPUES  
TO AL VALOR AGREGADO".- Di--  
rección General de Ingresos-  
Mercantiles.- Ed. S.H.C.P.--  
México, 1975.

4.- SECRETARIA DE HACIENDA Y

" EL IMPUESTO AL VALOR AGREGA  
DO".- Documento de Trabajo.-  
Ed. S.H.C.P.- México, 1977.

#### L E G I S L A C I O N

- 1.- "CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, COMENTADA"  
Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Ed. U.N.A.M.- México, --  
1985.
- 2.- "LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA-  
DE LA NACION, 1917-1984".- Ezequiel Guerrero Lara (Copilador).- -  
U.N.A.M.- México, 1986.
- 3.- " LEY Y REGLAMENTOS DEL IVA, COMENTADOS".- Enrique Dominguez Mota  
Dofiscal Editores.- México, 1980.

- 4.- "LEY Y REGLAMENTO DEL IVA".- Ed. Porrúa.- México, 1986.
- 5.- "PRONTUARIO DE LEYES FISCALES".- Javier Moreno Padilla.- Ed. Trillas.- México, 1985.
- 6.- "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, 1987", Títulos, Índices, Copilaciones, Correlaciones, Referencias y Casos Prácticos.- Enrique Domínguez Mota.- Dofiscal Editores.- México, 1987.