

75
201

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN

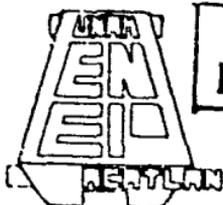
ANALISIS JURIDICO DE LA TRANSPARENCIA
FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
HECTOR LINOLEO DIAZ ROBLES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.





UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

pág.

. Introducción.....	1
. Capitulado:	
I. Conceptualización del Impuesto al Valor Agregado.....	3
a) Concepto Constitucional.....	23
b) Concepto Ley.....	24
c) Concepto Sociológico.....	25
d) Concepto Económico.....	26
II. Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.....	30
a) En otros países.....	31
b) Resultados en otros países.....	68
c) Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, hasta antes de la ley de 1978.....	72
d) Causas de la implantación del Impuesto al Valor Agregado en México....	82
e) Razones de la aplicación en México....	88

III.	Reglas y procedimientos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....	94
	a) Elementos constitutivos del Impuesto al Valor Agregado.....	95
	b) Sujetos de aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....	95
	c) Objetos de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....	100
	d) Tipos de tasas aplicables al Impuesto al Valor Agregado.....	104
IV.	La Transparencia Fiscal.....	109
	a) Conceptualización de la Transparencia Fiscal.....	110
	b) Existencia real de la Transparencia Fiscal.....	112
	c) Existencia Constitucional de la Transparencia Fiscal.....	121
V.	Trasparencia en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....	125
	a) Existencia de la Transparencia Fiscal anterior a la reforma.....	126
	b) Existencia real de la Transparencia Fiscal en la Ley del Impuesto al	

Valor Agregado.....	131
c) Razonamientos demostrativos de la - inexistencia de la Transparencia Fis cal en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.....	136
d) Consecuencia de la inexistencia de - la Transparencia Fiscal del Impuesto al Valor Agregado.....	139
. Conclusiones.....	141
. Bibliografía.....	147

INTRODUCCION

Es de gran importancia realizar el presente trabajo, con el cual culminamos la primera etapa de nuestra preparación profesional, etapa que nos permite adquirir bases para nuestro desarrollo.

A través de este trabajo pretendemos participar de la obligación de todos los mexicanos, con respecto a nuestro sistema tributario, los cuales se deben acercar a los ideales de justicia, equidad y proporcionalidad, basándose en nuestra máxima ley, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuestra participación en los sistemas tributarios es breve y sencilla, sin pretender descubrir el hilo negro; únicamente manifestar inquietudes y tratar de comprender el por qué de nuestras leyes, aun siendo muy avanzadas y han servido de ejemplo en otros países, sin embargo y a pesar de esto en nuestro país no cumplen cabalmente con su objetivo.

El punto que nos ocupa es la "Transparencia Fiscal" la cual se niega en el mecanismo de aplicación del Impuesto al Valor Agregado; al incluir en el precio de los bienes y-

servicios el impuesto a pagar. Este principio se encuentra determinado en la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación da al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política; cuya interpretación señala "que el contribuyente por si mismo o por su representante conocerá en todo momento la tasa, objeto, sujeto, la base del impuesto"; sin embargo y a pesar de lo anterior con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se violan principios fundamentales que trascienden en la economía del contribuyente, afectando así sus derechos; los cuales son y deben ser los más importantes para la sociedad.

Las reformas que se realizaron, son de poca importancia, es decir, simplemente se incluyó el impuesto en el precio de los productos y sin embargo el impuesto prácticamente desapareció a la vista del consumidor. Significa pues que el legislador al realizar una reforma no la debe considerar de poca importancia; debe para manifestar su voto estudiar profundamente los pormenores y saber a que grupo va a beneficiar y tratar en lo posible de que no sea el grupo pudiente, pasando por encima del grupo desprotegido, que es a quien debe servir y procurar su desarrollo y bienestar social, objeto fundamental de nuestra constitución.

CONCEPTUALIZACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El estado realiza diversas actividades para el cumplimiento de sus finalidades. A través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado -como la de cualquier otra entidad pública o privada- tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos". 1

Esta actividad, que tiene una importancia primordial en el Estado Moderno, ha recibido el nombre de actividad financiera, la cual, según Giannini, la cumple el Estado "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas", y se distingue "de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental fundamental si su normal desenvolvimiento una condición indispensable".

1. Sáinz de Bujanda, F., Hacienda y Derecho Vol. I, Editorial Porrúa, México, 1985. pág. 10.

ble para el desarrollo de todas las restantes actividades". 1

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega como la "actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines". 2

La actividad financiera del Estado conoce, pues, -- tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público, -- por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un -- conjunto variadisímo de erogaciones para el sostenimiento -- de las funciones públicas, la prestación de los servicios -- públicos y la realización de otras muy diversas actividades

1. Giannini, A.E., Instituciones de Derecho Tributario, n.1 Contra Jarach, Dino. El Hecho Imponible, Bs., As. 1943, -- Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1979, pág. 27.
2. Ortega, Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal, Tribunal -- Fiscal de la Federación, México, 1981, pág. 19.

y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

Para efectos particulares nos interesa el primer momento al cual nos dedicaremos para llegar al objeto del estudio "La obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos. 1

Los ingresos del Estado, los cuales pueden ser ordinarios y extraordinarios. Los ingresos ordinarios nos interesan para llegar al punto fundamental; estos ingresos son aquellos que el Estado obtiene normalmente de acuerdo a lo establecido en la ley.

La Ley de Ingresos de la Federación, emitida anualmente por el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV de la Constitución, y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73.

1 De la Garza Sergio, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 8.

La Ley de Ingresos de la Federación señala que ésta percibirá ingresos de los siguientes conceptos:

- I. Impuestos
- II. Aportaciones de Seguridad Social
- III. Contribuciones de Mejoras
- IV. Derechos
- V. Contribuciones Pendientes de Ejercicios Anteriores.
- VI. Accesorios.
- VII. Productos.
- VIII. Aprovechamientos
- IX. Ingreso derivado de financiamientos.
- X. Otros ingresos.

De la anterior clasificación básica que nos permite reunir a los ingresos en dos grupos: Ingresos Tributarios e Ingresos no tributarios.

Los Ingresos Tributarios son los que surgen ante la facultad o poder del Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, estaremos frente a un Poder Soberano; y en ejercicio de esta soberanía se obtendrán esos recursos:

De lo anterior podemos incluir en los Ingresos Tributarios los siguientes conceptos:

- I. Impuestos.
- II. Aportaciones de 'Seguridad Social.
- III. Contribuciones de Mejoras.
- IV. Derechos.
- V. Contribuciones pendientes.
- VI. Accesorios de las Contribuciones.

Los ingresos no Tributarios se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura a fin de completar su presupuesto. 1

Como toda disposición legal, la base de su existencia debemos encontrarla en la Constitución, y si partimos del análisis de sus disposiciones nos encontramos que no existe ninguna disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos, y sólo podemos derivar su base constitucional del artículo 31 fracción IV, donde queda establecida la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de los entes que integran la Federación, así como la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las contribuciones

1. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC. 2a. Edición, México, 1986 pág. 23 a 29.

necesarias para cubrir el Presupuesto, según los artículos-73 fracciones VII y XXIX y 74 fracción IV de la propia Constitución.

De los ingresos de la Federación podemos señalar los Impuestos, los cuales se clasifican de la siguiente manera:

- Impuestos sobre la renta.
- Impuestos al valor agregado.
- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y de -
pendencia de un patrón.
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. 1

Los impuestos son definidos como las contribuciones-establecidos en ley que deben pagar las personas físicas y-morales que se encuentran en la situación jurídica o de he-cho prevista por la misma y que sean distintas de las seña-ladas en las fracciones II y III del artículo 2o. del Códig-o Fiscal de la Federación de 1985. La definición tiene ca-rácter residual, en tanto comprende todas las especies de -

1. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, Capítulo V, Editorial Porrúa, México, 1986, --pág. 276 a 279.

contribución que son derechos ni aportaciones de seguridad social.

Otras definiciones de impuesto, puede ser de interés es la siguiente:

"La obligación de dar o de hacer, coactivamente im - puesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la san ción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en - la extensión a un tercero de una obligación tributaria". -- Antonio Berliri.

"Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos, que nos hacen clasificarlos de la si - guiente manera. Así encontramos la clasificación que consi - dera que los impuestos se dividen en Directos e Indirectos. Esta clasificación es básica para llegar al objeto del pre - sente estudio.

Según el criterio de la "Repercusión", los impuestos Directos son aquellos en los que el legislador se propone - alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el Fisco, de una ma nera que las cualidades del sujeto pasivo y pagador del im -

puesto se confunden. 1

En los impuestos Directos el sujeto es también el - sujeto incidido, no se da la traslación del impuesto a un tercero.

En cuanto a los Impuestos Indirectos, según el criterio de repercusión, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintivas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

En los Impuestos Indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo - traslada a un tercero pagador, quien es el verdadero pagador.

Desde el punto de vista del Criterio Administrativo, Impuestos Directos son los que recaen sobre las personas, - la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes, mientras que los Impuestos Indirectos

1. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, Capítulo V, Editorial Porrúa, México, 1986, - pág. 276 a 279.

tos aquellos que se perciban en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, por lo que pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Con relación a los Impuestos Indirectos, encontramos se dividen en dos grupos, que son:

- I. Impuestos sobre los actos.
- II. Impuestos sobre los consumos.

El Impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre operaciones - actos - que son parte del proceso económico . 1

Los Impuestos sobre consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

Para efectos, de este estudio los impuestos que nos interesan son los impuestos indirectos:

Los impuestos Indirectos son aquellos en donde el su jeto pasivo puede trasladar a otras personas, el pago del impuesto, de tal manera que no sufre el impacto económico -

1. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC. 2a. Edición, México, 1986 pág. 66.

co en forma definitiva; ejemplo, en nuestro sistema fiscal: el Impuesto al Valor Agregado.

Este impuesto indirecto es el motivo del presente estudio.

El Impuesto Sobre el Valor Agregado o Añadido ("Tax-on Value Added", "Value Added Tax" o Taxe Sur la Valeur Ajoutée, generalmente abreviado como TVA o VAT, y que, siguiendo esa tendencia a las simplificaciones podríamos llamar IVA en castellano, comenzó originalmente a ser aplicado en Francia, país pionero del mismo, en 1954, siendo depurado por sucesivas reformas, la más reciente en 1968.

El Impuesto sobre el Valor Agregado es también tema controvertido, que en muchos países ha pasado ya del lenguaje de los especialistas a la conversación corriente del hombre de la calle: se le atribuyen ventajas y defectos, se manifiesta hostilidad o simpatía, o se le usa para explicar determinadas situaciones económicas. El ciudadano común, por ejemplo, le atribuye la culpa de los aumentos de precios en ciertos productos; el empresario, por su lado, lo incluye como elemento de sus costos, pese a que los técnicos no consideran que tenga que ocurrir.

Por otra parte, mientras algunos consideran que el -

IVA puede ser sustituido con igual manera por el impuesto sobre las ventas al detal, otros lo ven, justamente, como el mejor sustituto de esa clase de impuesto y de los que gravan las ventas bajo otras formas. Se alega la simplicidad de su manejo, pero otros lo objetan, justamente, como un tipo muy complejo de imposición cuyos mecanismos de aplicación requieren, no sólo procedimientos especiales de recaudación por parte del Estado, sino además el acatamiento y sujeción a ciertas formas pre-establecidas y muy estrictas por parte de los contribuyentes. Se dice que es un impuesto de características esencialmente neutras. 1 Y en fin, para no hacer demasiado extensa la referencia a uno de los problemas que se enfrenta el impuesto en nuestro país. Incluso nos avocaremos a un problema en concreto.

Se dice que el Impuesto sobre el Valor Agregado pertenece al grupo de las formas impositivas indirectas sobre la producción y el tráfico, cambio o circulación, lo cual nos obliga a determinar su posición como impuesto indirecto y como gravamen a la producción.

1. López de la Roche, Carmen A, Referencias a una Nueva Forma Tributaria: El Impuesto Sobre el Valor Agregado. Separada de la Revista Nos. 1-2 de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Zulia, Editorial Universitaria Luz de Maracaibo, Venezuela, 1968, -pág. 1,2, y 3.

Para Kaldor, "los impuestos se clasifican normalmente en dos clases, directos e indirectos, y aunque no hay una definición comúnmente aceptada de estos términos, la distinción corresponde, en términos generales, a una división entre los impuestos que gravan a las personas (que pueden ser entidades legales, como empresas, o personas físicas) e impuestos que gravan a las transacciones de cierta clase". 1

Ursula Hicks, 2 por su parte, divide los impuestos en dos categorías: los cuales gravan las salidas o egresos y los que recaen sobre las entradas o ingresos, lo cual corresponde, a grandes rasgos, a la clasificación de impuestos indirectos y directos. La diferencia esencial entre una y otra clase del impuesto, según ella, es que los que gravan los ingresos exigen determinación de las circunstancias individuales del contribuyente, mientras que los segundos dependen del valor de los bienes gravados. Por esto, "el campesino y el millonario pagan exactamente el mismo impuesto sobre un paquete de cigarrillos", en tanto que un impuesto sobre la renta requiere individualizar a quien debe pagarlo.

1. Kaldor, Nicholas. Impuesto al Gasto. Traducción de Ruben Pimentel. México. Fondo de Cultura Económica 1963, página 21.
2. Kicks, Ursula. Citada por Carmen A López de la Roche, Referencias a una Nueva Forma Tributaria: El Impuesto Sobre el Valor Agregado. Se parata de la Revista Nos. 1-2 de Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Zulia, Editorial Universitaria Luz de Maracaibo, Venezuela, 1968, pág. 5, 6 y 7.

Se dijo que el Impuesto al Valor Agregado se incluía, dentro de los impuestos indirectos, entre el grupo de los - establecidos sobre la producción y el cambio o tráfico de - bienes.

Due, define el impuesto a las ventas de la siguiente manera: "como una exacción aplicada sobre las ventas o elementos inherentes a las ventas, como los ingresos que de - ellas derivan de la totalidad o de gran número de mercade - rías". Y en dicha categoría, Due, ubica el impuesto al va - lor agregado, que es, en su opinión, una forma híbrida en - tre las dos principales modalidades de imposición la monofa - se y la plurifase. 1

El primer tipo, que se suele llamar impuesto "en cas - cada" o a las transacciones, puede referirse a algunas o a - todas las etapas de fabricación y distribución. El impuesto se aplica, en tal caso, a las distintas transacciones por - las cuales atraviesa la mercancía, desde su etapa inicial - como materia prima, hasta su adquisición final por el últi - mo consumidor.

El segundo caso o del gravamen único, o a un solo ni

1. DUE, JOHN. citado por Cesare Cosciani, en su obra El Im - puesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos - Aires, 1969, pág. 3.

vel se cobra solamente en una etapa del proceso de producción y circulación.

El tercer tipo o de las formas híbridas, presupone la aplicación del impuesto a más de un nivel, pero aplicando formas correctivas a los efectos de esta situación. Las formas híbridas son particularmente dos: la de la etapa doble que grava sólo dos momentos, como serían el de la última venta al mayor y la última venta al detal, o sobre la venta que afectan al fabricante y el detallista; finalmente, el impuesto sobre el valor agregado, iniciado en Francia y en proceso de expansión en creciente número de países.

1

Para Cosciani, las formas de imposición a las ventas pueden reducirse a estas tres:

- a) Impuesto plurifase acumulativo;
- b) Impuesto monofase;
- c) Impuesto al valor agregado.

1. Clasificación de Due John, citada por Carmen A. López de la Roche, en su obra Referencias a una Nueva Forma Tributaria: El Impuesto Sobre el Valor Agregado, Separata de la Revista Nos. 1-2 de la Facultad de Ciencias Económicas Sociales de la Universitaria Luz de Maracaibo, Venezuela, 1968, pág. 8, 9.

La primera técnica es la del impuesto plurifase acumulativo sobre el valor total. Este impuesto, en general, afecta todas las ventas efectuadas y los servicios proporcionados por las empresas, aplicándose el gravamen sobre -- cada una de las operaciones de venta o de prestación de ser vicios.

El impuesto monofase: consiste en gravar el producto o servicios en una sola etapa del proceso de producción: al ser adquirido por el consumidor final. El método ideal desde el punto de vista de la pureza del sistema, es gravar el producto cuando pasa del minorista (o de quien ocupe su lugar) al consumidor final.

Una tercera técnica es la que puede llamarse del impuesto plurifase no acumulativo sobre el valor agregado. Im puesto plurifase, porque, lo mismo que en el primer supuesto, lo hagan las empresas en todas las etapas de la producción en que se coloque. Pero no tiene efectos acumulativos, porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor (esto es, el valor agregado) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribu - ción, desde la materia prima hasta el producto terminado. 1

1. Cesare Cosciani, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969. pág. 4.

El Impuesto sobre el Valor Agregado o Añadido, como forma última y más perfeccionada de la imposición general sobre las ventas que hasta hoy nos ha ofrecido el devenir histórico, podemos conceptualizarlo de la siguiente manera:

El artículo 2o. de las Directivas del Consejo de la Comunidad Económica Europea del 11 de abril de 1967 manifiesta que el Impuesto al Valor Agregado consiste en "aplicar a los bienes y servicios un impuesto general al consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea cual fuere el número de transacciones ocurridas en el precio de producción, en cada transacción el impuesto será exigible, previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que gravó directamente el costo de los distintos elementos constitutivos del precio". I

Para Cosciani, El Impuesto al Valor Agregado es el impuesto que deben pagar todas las empresas en todas las etapas de la producción en que se coloque. Pero no tiene efectos acumulativos, -porque el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución,

I. Concepto citado por el Lic. Javier Moreno Padilla, en los Ensayos Jurídicos, de la Revista del Tribunal del Estado de México, Año III, enero, abril, México, 1979, pág. 80.

desde las materias primas hasta el producto terminado, y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto al valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones, como ocurre con el impuesto aplicado al precio final, y a una tasa igual a la del valor agregado. 1

Para López de la Roche, El Impuesto al Valor Agregado lo define de la siguiente manera:

La producción, a través de cada uno de sus procesos, presupone un incremento en el valor de los bienes que constituyen su objeto. Esto es, la producción no es un mero proceso de "fabricación" o de transformación material de lo que denomina materia prima de un bien o servicio específico, sino una serie de actos o procesos que facilitan el uso de uno u otro en el tiempo y en el espacio. El transporte de bienes o servicios de un lugar a otro, o el almacenamiento, que es una especie de transporte con respecto al tiempo, implican también actos de producción. El traje que com-

1. Cesare Cosciani, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969. pág. 4.

pramos hecho en una tienda es el resultado, no de un simple acto de compraventa que hemos realizado, sino de una serie de aportaciones que apenas comienzan retrospectivamente a partir de aquí, y que se han ido agregando como elementos sucesivos de valor hasta dar lugar al que conocemos como final.

Existe una indudable relación entre los conceptos de valor agregado, producto y producción. Esta relación, dicho sea de paso, confiere el impuesto sobre el valor agregado una importancia y un interés que rebasan de lo meramente impositivo, constituyéndolo en elemento de interés en las operaciones referentes al producto nacional.

Cuando una empresa compra materias primas de un determinado valor a otras firmas que las producen, aquellas pasan a ser bienes intermedios y la empresa añade, a su valor inicial, el monto de lo que ha pagado por concepto de sueldos y salarios a su personal, (remuneración al factor trabajo), la renta del sueldo y el pago de combustibles (pago del factor naturaleza) y su propio beneficio. Todo ello constituye lo que se denomina "valor agregado" o "valor añadido por la empresa". Posteriormente los bienes van-

pasando por distintas etapas productivas, como sería el sector industrial y por el sector comercial, mayorista y minoritarista, con los cuales culmina el ciclo económico. 1

1. Concepto citado por López de la Roche, Carmen A. en la obra Referencias a una Nueva Forma Tributaria, El Impuesto al Valor Agregado, Separata de la Revista No. 1-2 de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Zulia, Editorial Universitaria Luz de Maracaibo, Venezuela, 1968, pág. 11.

CONCEPTO CONSTITUCIONAL

Desde el punto de vista de nuestra Constitución, no podemos dar un concepto del Impuesto al Valor Agregado, puesto que la constitución sólo señala en el artículo 31, fracción IV, la obligación de nosotros los mexicanos a "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Por lo tanto se faculta al Estado a imponer toda clase de contribuciones necesarias, para cubrir las necesidades del gasto público, así de la Federación, del Estado o Municipios y por otro lado la obligación de nosotros los mexicanos de proporcionar parte de nuestra riqueza para satisfacer esas necesidades. Por otro lado encontramos las fracciones VII y XXX del artículo 73 Constitucional, la primera establece la facultad del Congreso para imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, y la XXX menciona las facultades para hacer efectiva las facultades señaladas, y así el Congreso, esta facultado para establecer las contribuciones, hasta donde el poder de imperio del Estado alcance.

CONCEPTO LEY

No es posible señalar un concepto propuesto por la ley ya que ésta no menciona en forma expresa lo que debe entenderse por valor agregado, lo considera implícito en el mecanismo del impuesto y por esta razón sólo menciona en el quinto párrafo del artículo 10. que "el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado, o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios", este señalamiento lo único que describe en el procedimiento para el cálculo del tributo.

Podría resumirse que el Impuesto sobre el Valor Agregado recae sobre el consumidor final, pero el fisco puede obtener cuotas tributarias por cada una de las etapas del proceso económico de producción, distribución y venta de los bienes y servicios, de acuerdo con el valor que cada uno de los particulares incorpora al producto, en las diversas etapas del proceso económico. 1

1. Lic. Moreno Padilla Javier, "El objeto del Impuesto al Valor Agregado; Ensayos Jurídicos, de la Revista del Tribunal del Estado de México, Año III, enero, abril, 1979, México, pág. 80.

CONCEPTO SOCIOLOGICO

El hombre, es un ser eminentemente social, es decir, no le es posible vivir aislado de todos los demás seres que lo rodean; el vivir con los demás seres de nuestra especie, nos permite disfrutar de grandes comodidades y ventajas - como el de reproducirnos, existir, comunicarnos, adquirir y transmitir la cultura, externar nuestros pensamientos, facilitar nuestra existencia, como consecuencia de lo anterior- ~~debemos~~ como seres sociales participar con el grupo al que pertenecemos. Por lo anterior el hombre ha organizado nuestra vida en sociedad y lo ha logrado a través de una serie de reglas a las que tenemos que sujetarnos, las cuales nos proporcionan derechos y obligaciones; de estas obligaciones surge una de gran relevancia, que es la de participar con parte de nuestra riqueza al grupo social al que pertenecemos, es decir, participar a cambio de las ventajas que la sociedad nos brinda; una de las formas de hacerlo es mediante el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto es pagado en cada actividad de tipo mercantil que nosotros realizamos; es de ese modo como nosotros participamos con nuestro grupo social al que pertenecemos. 1

1. T. Silva Tena, R. Aroche Parra, S.C. de la Fuente, Educación Cívica, Editorial Trillas, México, 1985, pág. 14.

CONCEPTO ECONOMICO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El valor añadido es una magnitud aplicable sólo a las unidades productivas y, en una primera aproximación, equivalente al incremento de valor que experimentan las cosas y bienes en el transcurso del proceso productivo. Por tal razón, el valor añadido es inseparable de la noción de producción. En efecto, los bienes y/o servicios producidos por una empresa exceden en valor de las materias primas y servicios intermedios utilizados en el proceso. Esto es, el valor del "output" es superior al valor del "input", constituyendo la diferencia entre ambos precisamente el valor añadido por empresa.

Pues bien, si se pretende medir el valor de la producción de una empresa es un período desde una perspectiva económica, no resulta adecuado el valor de los bienes vendidos durante el mismo por aquélla en el mercado, el de los bienes producidos y consumidos por el empresario o reutilizados en la propia empresa y el del posible incremento en las existencias de productos acabados y en curso de fabricación. El valor total así obtenido comprendería, además de la producción de la empresa de que se trate, el valor de los bienes y servicios empleados por la misma en el proceso, pero producidos por otras empresas: la duplicidad en que se incurriría resultaría evidente, y ello es todavía más claro si se opera en -

términos de agregados a nivel macroeconómico.

Cada empresa sólo crea una parte del valor de cada unidad producida; y en el plano económico, producción es equivalente al proceso que, utilizando factores productivos, crea o añade valor a los bienes ya existentes.

El valor añadido, como elemento diferencial de la producción que es, permanece, por el contrario, estable en términos agregados cualquiera que sea el grado de integración del aparato productivo y el número y amplitud de los sectores en que las agrupen: el valor añadido total del país equivale a la suma de los valores añadidos de todas y cada una de las unidades productivas. Pero tal agregado no es otra cosa que la diferencia entre el valor de la producción de cada empresa y el de los bienes y servicios adquiridos de otras, lo que equivale a decir que la suma de los valores añadidos de las empresas se corresponde con el valor de producción neta del país para la demanda final en el supuesto de que todas las empresas se agrupen en un único sector. Aún más: como el aumento de valor de los bienes y servicios producidos se origina, en el seno de cada empresa y también a nivel agregado, por la actuación de los factores de la producción (factor naturaleza, trabajo, capital y actividad empresarial), el valor añadido es igual a la suma

de las rentas de los factores generadas en cada empresa.

Cabe definir el Impuesto sobre el Valor Añadido, en términos genéricos y según podría desprenderse de la definición de valor añadido económico, como el que exige en función del valor que una empresa añade a las materias primas, bienes y servicios adquiridos de otras para la realización del objeto de su actividad, pudiendo surgir la adición del valor del proceso transformador, manipulador, de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa, utilizando personal, maquinaria, inmobilizaciones y otros bienes de equipo. 1

El valor agregado es un concepto económico, que a nivel nacional es por definición igual al valor (precio) de todos los bienes producidos en un país en un período dado, y se integra por los aumentos de precio que sufren en cada etapa de su ciclo productivo, hasta el consumidor final; de ahí que aplicación de un Impuesto sobre el Valor Agregado, no produzca efectos acumulativos, pese a su generalidad; dando por resultado una carga igual en función del precio de los artículos independientemente del número de etapas en que se gaste su valor.

A nivel empresa este concepto representa la adición-

de valor que sufren los bienes por la actividad de esa unidad económica y que es igual a la suma de los pagos por sueldos y salarios, intereses y utilidades.

Es obvio decir que la suma del valor agregado generado por cada una de las empresas, forma el valor agregado de toda economía. 2

1. Soto Guida, Joaquín, el Impuesto Sobre el Valor Añadido: sus efectos económicos, Estudio de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, (Tribunal de la Federación), 1981, pág. 54.
2. Concepto citado por el Lic. Jorge Flores Solano, en los Ensayos Jurídicos de la Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, enero, abril, México, 1979, -pág. 61. 63.

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

EN OTROS PAISES

El hombre como todo ser, presenta una evolución día-tras día; así también todo aquello que lo rodea va ajustándolo a sus necesidades y a sus ideales de justicia, equidad, igualdad y proporcionalidad. De este modo el hombre ajusta sus sistemas tributarios, de acuerdo a su realidad social, - tal es el caso de los cambios que ha sufrido el Impuesto al Valor Agregado, desde el momento de su creación hasta nuestros días.

El impuesto a las ventas surge, si así puede decirse, durante el período que se extiende desde 1916 hasta 1923, para financiar los gastos de la primera guerra mundial, y tuvo su origen en la generalización de una serie de impuestos de sellos o al lujo sobre determinados productos, aplicados durante el período bélico. El impuesto se difundió rápidamente, caracterizándose por una imposición general de las ventas de mercaderías con una tasa generalmente moderada.

En 1931 la gran crisis dio impulso a esta forma de tributación, a fin de allegar a recursos adicionales al presupuesto público para financiar los gastos destinados a aliviar la desocupación, ya mediante la agravación de las ta -

sas en los países en que estaba en vigencia o con su incorporación al sistema tributario de muchos otros países.

La segunda guerra mundial (1940-1941), siempre por exigencias financieras y también como instrumento para comprimir los consumos privados, presencia una posterior expansión del tributo con la generalización de su base imponible (especialmente mediante su extensión a los servicios) y con su implantación en países tradicionalmente adversos a tal forma de imposición (Gran Bretaña). 1

En los últimos tiempos, principalmente en esta posguerra, se manifiestan nuevas tendencias en la estructura técnica del impuesto, destinadas a suprimir la imposición plurifase acumulativa sobre el valor total, reemplazándola con formas acumulativas (imposición monofase en una etapa lo más cercano posible al consumidor final, o imposición al valor agregado).

ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN FRANCIA.

Sus orígenes arrancan, en cierto modo, de la Taxe - surles paiements civils et commerciaux, creada por la ley -

1. Cosciani Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma Buenos Aires 1969. pág. 21.

del 31 de diciembre de 1917 a razón del 0.20% sobre las ventas al por menor, que se liquidaba mediante estampillas - aplicadas en las facturas. No tuvo éxito en razón de las -- dificultades para el control, por la cual la ley del 25 de junio de 1920 lo transformó en l'impôt sur le chiffred'affaires, que afecta todas las ventas con la tasa del 1,10%, poco después elevada al 2%. El impuesto se hacía efectivo mediante declaración de las ventas realizadas durante el período imponible, con posterior control de la contabilidad de la empresa. Este sistema resultó más eficaz que el anterior.

Ante las numerosas y fundadas críticas expuestas, especialmente los efectos negativos inherentes a toda imposición acumulativa, a partir de la ley del 13 de julio de - 1925 ese impuesto general a las ventas fue reemplazado en - muchos ramos, por impuestos únicos que gravaban determinada etapa del proceso con una alícuota aumentada, generalmente la del último productor, liberando el resto del circuito - recorrido por el mismo productor. 1

Los reparos formulados a este sistema mixto condujeron a la ley del 31 de diciembre de 1936, que reemplazo, - con pocas excepciones, el gravamen por un impuesto único -

1. Cosciani, Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de - Palma, Buenos Aires 1969. pág. 53.

global denominado Taxe a la production, que afectaba el pro ducto en una sola vez en el momento en que salía del último productor para entrar en la etapa comercial. Las materias - primas y las semielaboradas eran vendidas con el impuesto - "en suspenso" vale decir, sin aplicar el impuesto al acto - de la venta del bien a otras empresas hasta que el producto adquiriría su forma definitiva. La alícuota era del 6%. Pa - ra las prestaciones de servicio y para los consumos in situ se aplicaba un impuesto autónomo (Taxe sur les prestations de services) con la alícuota reducida del 2%. Es indudable - que el sistema era mejor que el precedente, tanto por la - simplificación del mecanismo, como por la reducción del nú - mero de contribuyentes y por la eliminación de los efectos - nocivos del impuesto acumulativo. 1

Ante la necesidad de aumentar los ingresos y evitar - los inconvenientes, en 1948 se reemplazó el régimen del im - puesto en suspenso, en virtud del cual las ventas entre pro ductores no importaban el pago del gravamen, por el régimen de pagas fraccionados. En tanto que el régimen anterior el - impuesto era percibido en el momento en que el bien salía - del ciclo productivo, con el nuevo sistema de pagos fraccio

1. Cosciani Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, Edito - rial de Palma, Buenos Aires 1969, pág. 56, 57, 58, 59.

nados todos lo pagaban sobre sus ventas, aunque podían deducir los impuestos facturados sobre las compras. El impuesto a la producción un grave defecto congénito: sólo era deducible el impuesto sobre las materias incorporadas materialmente al producto, lo que motivó gran número de construcciones teóricas destinadas a fijar los límites de la deducibilidad. Así, apareció la teoría de los productos que pierden sus cualidades específicas con el primer empleo, como el carbón para calentar los hornos; la teoría del producto del consumo rápido que permitía deducir algunos semielaborados; la teoría de la "entrega a sí mismo" para gravar -a fin de establecer igual trato- instrumentos producidos por la misma empresa que los emplea; la teoría de instrumentos especiales, que permitía aplicar un régimen de favor a cosas que pierden utilidad apenas fabricadas, como las matrices de las impresiones.

El motivo determinante de la transformación fue que de este modo el Estado pudiera recaudar en el primer año duodécimo más, porque mediante un artificio legislativo, el impuesto a las compras de un determinado mes podía deducirse del impuesto pagado por las ventas del mes siguiente.

Las dificultades de aplicación del nuevo sistema, principalmente de carácter interpretativo, originaron in

tensas críticas. Así, Lauró en una serie de artículos y conferencias, y una comisión para la reforma fiscal presidida por Lorient en 1952, impugnaron el régimen vigente y propiciaron su reemplazo por un impuesto al valor agregado.

En efecto, el impuesto al valor agregado fue creado en 1954. Con respecto al régimen anterior, la reforma sustancial efectuada por la T.V.A. (Taxe sur la valeur ajoutée) consistió en extender la deducción de los impuestos pagados sobre las materias primas y medios de fabricación, a la que gravan los productos de consumo rápido, a las herramientas en general y a las prestaciones de servicios. Tal fue el beneficio más apreciable de la modificación, recibida con especial satisfacción, por círculos económicos. La deducción de los impuestos que gravan las inversiones y los gastos generales equivalía a una rebaja del 16.85% del costo a un 16.85% del costo (tasa impositiva de aquellos tiempos).

Pero, el aumento de la alícuota en 1955 (al 25.5%), puso de manifiesto algunos inconvenientes que fueron agudizándose: el sector profesional consideró insoportable la nueva carga, provocando grandes evasiones; aumentó la incidencia del impuesto sobre las cargas sociales, hasta el extremo de propiciarse su deducción; quedó en evidencia el aumento de los precios, provocado por el incremento de la

alícuota impositiva (lo que decidió al Ministro de Fianzas - a otorgar numerosas reducciones y exenciones a los 213 artí - culos que integraban el índice oficial del costo de la vi - da) y debió actuarse respecto de pequeños productores, que - pudieron pagar la tasa sobre las prestaciones de servicios - con una alícuota apreciablemente inferior.

Algunos sectores políticos de izquierda manifiesta - ron preocupación por el hecho de que el estímulo excesivo a las inversiones podía originar desocupación; que el mecanis - mo derivara en incentivo para las inversiones monetarias en lugar de las productivas; que la deducción del impuesto a - los equipos en el año de su adquisición en el lugar de los - años en los cuales se imputan las cuotas de amortización, - significara una excesiva ventaja de tesorería.

Para superar estas críticas, el sistema fue motivo - de numerosos retoques: en 1955 y 1956 se amplió el ámbito - de aplicación del impuesto al comercio mayorista, antes - exento; se permitió deducir los servicios. En 1957 se creó - un impuesto suntuario con alícuota aumentada; en 1966 (ley - del 6 de enero de 1966, 66-26) el gravamen fue extendido - al comercio minorista, a todos los productos agrícolas y a - las prestaciones de servicios que podían considerarse susti - tutivos del T.V.A., aparte de reducirse el número de tasas,

con lo cual daba satisfacción a gran parte de las objeciones formuladas.

La continua evolución de la legislación sobre el impuesto al valor agregado demuestra que su estructura distaba de ser plenamente satisfactoria. El legislador fue apremiado por una serie de críticas, de las cuales sólo puede mencionarse las más destacadas.

En 1957, Lauré, que consideraba responsable de la creación del impuesto, al tiempo que consideraba excesiva complejidad, exponía críticas agudas a su mecanismo y proponía una serie de reformas destinadas a mejorar el sistema mediante una simplificación radical. 1

En 1958 el informe de un grupo de técnicos presidido por Rueff, se unió a Lauré para propiciar la supresión de las exenciones a fin de que resultara más efectivo el principio de la competencia. 2 En el informe Brassart se propuso la igualdad de imposición de todos los intermediarios comerciales. 3 En el de Armand Rueff (21 de julio de 1960) se insistió en la supresión de exenciones, que serían reem-

1,2,3. Citados por Cosciani Cesare. El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires 1969. pág. 58.

plazadas por un sistema de subvenciones.

Un técnico del impuesto, Egret, 1, preconizó una amplia tarea de simplificación mediante la supresión de la Taxe sur les prestations de services y de las exenciones; limitación número de alícuotas diferenciales y supresión del impuesto específico a los productos alimenticios; prórroga de un mes en las deducciones del impuesto; y la reconsideración de la eximición del comercio minorista.

La Cámara de Comercio de París también presentó su proyecto de reforma, que apuntaba sobre todo a la simplificación del mecanismo; simplificación que debía centrarse en la generalización de la tasa única para todos los sectores - incluidas las prestaciones de servicios - sin exenciones - particulares y que habría permitido una rebaja de la tasa. - Las únicas excepciones que dicha entidad admitía se referían a la producción agrícola y a un régimen de "forfait" - para las pequeñas empresas.

1. Citados por Cosciani Cesare. El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires 1969. pág. 58.

En los últimos años se advirtió un proceso de transformación en la forma tradicional del impuesto plurifase - acumulativo sobre el valor total, que se puso de manifiesto en muchos ordenamientos por la tendencia a reemplazarlo por modalidades de imposición no acumulativa. Algunos países - han cambiado sus ordenamientos por algunos de los siguientes razonamientos: algunos sin fundamento, otros por el simple hecho de modernizarse, otros por no quedarse a la zaga, por alguna razón política, por cuestiones de tipo económico, por que su ordenamiento vigente referente a tributación indirecta no se adaptaba a las necesidades del Estado, por solidaridad con la Comunidad Económica Europea. La mayor - parte de los países que lo han adoptado no ha sido por una causa que justifique su aplicación, ya que no han realizado un estudio profundo tanto de sus necesidades, de su población y del impuesto; como es el caso de México que ni siquiera se cumplieron las reglas elementales que precisa el Impuesto al Valor Agregado para que pueda ser aplicado, sobre todo en países subdesarrollados.

Una gran cantidad de países han ido cambiando sus - sistemas tributarios acumulativos por el Impuesto al Valor-Agregado, como es el caso de los siguientes países:

EL PROYECTO SHOUP PARA EL JAPON

Una misión de técnicos norteamericanos dirigida por el profr. Shoup fue encargada en 1949 de estudiar mejoras en el sistema tributario del Japón. La misión, luego de permanecer en el Japón desde mayo hasta agosto de 1949 y una posterior estaba en agosto de 1951, expuso sus argumentos y propuestas concretas en dos informes coincidentes en sus lineamientos esenciales. 1

En el sistema proyectado por la misión Shouo, las finanzas del gobierno nacional deberían fundarse, esencialmente, en el impuesto a la renta de las personas físicas y de las sociedades y en el impuesto a los tabacos y licores. Para las finanzas locales proponía la creación de un impuesto al valor agregado en reemplazo del impuesto a las empresas recaudado por las prefecturas (con participación de los municipios en el producto) y del impuesto de residencia percibido por los municipios.

Sobre la base de tales sugerencias, en la primavera de 1950 se proyectó en la 7a. Dieta del Japón una ley creadora del impuesto al valor agregado, pero la oposición suscitada hizo fracasar esa parte de la reforma tributaria.

Presentado nuevamente el proyecto en la 8a. sesión extraordinaria, fue aprobado por la Dieta, pero con vigencia postergada hasta el 1o. de enero de 1952. En 1953, para superar las críticas formuladas, su esquema fue radicalmente modificado. Luego de postergar su aplicación hasta el 1o. de enero de 1953 y después al 1o. de enero de 1954, en el curso de 1954 fue definitivamente abandonado sin que lograra entrar en vigencia.

La experiencia japonesa ofrece cierto interés por las sugerencias que de ella emanan. ¿Qué motivos justifican su adopción? ¿Qué razones determinaron la oposición e impidieron su sanción?

Trataremos de responder a estas preguntas, aunque sea en forma sintética.

El impuesto medido según la renta de las empresas, proveía una tasa normal de 7,50% en las prefecturas y del 7,50% en los municipios, que en ciertos casos llegaba al 22,5% en las primeras y al 18% en los segundos, basándose exclusivamente en la determinación efectuada por el gobierno central. Lo proyectado partía del supuesto de que el impuesto incidiera sobre las empresas, lo que para Shoup era aceptable siempre que la carga de todo el sistema tributa -

rio no fuera excesiva; pero, como tal premisa no respondía a la situación real del Japón, resultaba que el impuesto ha bía de incidir sobre los consumidores y constituiría una carga sobre los precios, sin guardar proporción entre las distintas situaciones.

Partiendo del consejo para evitar la presión excesiva sobre los beneficios y con el propósito de simplificar la administración y, al mismo tiempo, independizarla del gobierno central, la misión expresaba que "la mejor solución consiste en ampliar la base del impuesto y aplicar la tasa, no sobre el beneficio, sino respecto de los intereses, rentas y salarios. En otras palabras, en base puede definirse como: el monto integral bruto de lo cobrado menos lo adquirido de otras empresas, incluidas las compras de equipos, terrenos y construcciones. La diferencia es lo que la empresa agrega al valor de los materiales, etc., que ella adquirió de otras empresas".

La administración de tal impuesto es más sencilla que en el aplicando beneficio, porque al ser deducible inmediatamente los gastos de equipamiento, no es necesario llevar contabilidad alguna para las amortizaciones, ni demostrar el movimiento y la importancia del negocio. No crea distorsiones como el impuesto a las ventas, especialmente -

en la organización vertical de las empresas; no discrimina-
contra la inversión de capitales como ocurre con el impues-
to a los beneficios; la incidencia sobre los precios es -
equilibrada y no depende de la relación entre los benefi -
cios y ventas como en el impuesto a la renta.

Con estas características fue estructurado el proyec-
to de ley de 1950 sobre el impuesto al valor agregado.

Las críticas al impuesto pueden sintetizarse de la--
siguiente manera:

a) Al favorecer el reemplazo del trabajo por el acti-
vo fijo, el impuesto podía ocasionar una tendencia a la de-
socupación. Aun considerando que este efecto podría compen-
sarse con el nuevo impuesto al patrimonio, los sindicatos -
de trabajadores y los partidos de izquierda, se opusieron a
su aplicación con la idea de que la clase trabajadora no so-
portaría la intensificación de la carga;

b) Combatieron el proyecto porque no estaban segu -
ros de poder transferir el impuesto hacia adelante, espe -
cialmente por la época de recesión económica en que se crea-
ba, y por el régimen de control de precios que entonces re-
gía;

c) La estructura del impuesto pareció mucho más com-

plicada que las formas usuales de imposición a las ventas;

d) Las grandes empresas se opusieron con firmeza al impuesto a los beneficios al que debía reemplazar y porque la carga se desplazaría de las pequeñas empresas a las grandes;

e) El impuesto, claro en su definición teórica, resultaba equívoco en la realidad, que los hombres de negocios difícilmente podían determinar el monto del impuesto -- por negocios o ventas aisladas. 1

1. Reporte de la propuesta para la reforma tributaria para el Japón, realizada por la Misión Shoup, citado por Cosciani Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969, pág. 32.

EL PROYECTO PARA ESTADOS UNIDOS.

En el Estado de Michigan se realizó el tercer experimento del llamado tributo al valor agregado, éste si puesto plenamente en acción y de hecho el primero en operar. Sus proponentes -entre los que se encuentran Carl S. Shoup, Gerhard Colm y Paul Studensky- sostienen que es superior a otros tipos de gravámenes a las empresas, porque alcanza nueva riqueza nunca antes gravada, elimina la piramidización, el efecto de los tributos de etapas múltiples a las entradas globales y "no penaliza la eficiencia" (crítica más común a las exacciones a la renta de las corporaciones).

A pesar de su aspecto teórico, el impuesto al valor agregado presenta ventajas y lo proponen tratadistas de gran renombre. En Michigan como en Japón tuvieron lugar verdaderas batallas campales en favor y en contra de la ley. Su promulgación en ese estado norteamericano se debió a que los grandes empresarios consideraron sencilla la traslación y al mismo tiempo les pareció mejor y menos lesivo a sus intereses que el gravamen a la renta de las corporaciones a nivel estatal, que era la alterantiva.

El tributo en Michigan lleva el nombre oficial de "impuesto a las actividades de los negocios", y consiste en una tasa del 4% sobre las entradas de todas las actividades

realizadas dentro del estado por empresas que tengan como objeto ganancia, beneficio o ventaja, ya sea directa o indirecta, al causante o a otro. Por la gama de actividades incluidas es más amplio que otros gravámenes; abarca profesiones, agricultura, sociedades anónimas y negociaciones que no lo son, así como empresas de servicios públicos. Esta ley excluye o exenciona los ingresos y no las actividades: sueldos, salarios y prestaciones a empleados, renta de los bienes de capital (gravados en el proyecto japonés), pago, - deudas, devoluciones de mercancía, dinero del que no se puede disponer por cuenta de un tercero.

La base gravable está por los ingresos globales disminuidos por los ajustes o deducciones: costo de la mercancía vendida, gravámenes y pagos a autoridades gubernamentales, intereses y rentas pagadas, y amortizaciones de la propiedad.

Si estas deducciones permitidas no suman el 50% del ingreso gravable, el causante puede optar por dicho 50%, -- aumentándolo hasta 60% cuando se trata de remuneraciones al personal. Esta concesión, que es una clara desviación teórica del impuesto al valor agregado, fue aceptada para beneficiar a las empresas de servicio y a las actividades profesionales, pues de otro modo hubieran tenido escasas y pequeñas deducciones. Después de realizar estas rebajas se llega al ingreso ajustado, el cual tiene una exención básica y ge

neral de 11500 dólares, obteniéndose así la cifra real y gravable, lo cual significa que empieza a pagar impuesto quien obtiene ingresos anuales superiores a los 25 000 dólares eliminándose consecuentemente a miles de agricultores, profesionales y pequeñas empresas. Otras exenciones importantes es la que otorga a las negociaciones o actividades ya gravadas con un impuesto especial. 1

Un aspecto digno de destacarse es la definición que la ley hace de ingresos ajustados, pues de ella se deduce que base del impuesto (Bronfenbrenner) 1 dice que la base corresponde más cercanamente a lo que entiende por producto neto en las estadísticas del ingreso nacional- es esencialmente la lista de raya de la empresa, utilidades y equipos de capital menos depreciación permitida, que por otra parte, casi es lo que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos clasifica como el valor agregado por la fabricación.

En los UEA, el planteamiento del impuesto al valor agregado -sobre todo nivel nacional- evidentemente está dirigido a sustituir el gravamen sobre ingreso neto de las corporaciones, o por lo menos a disminuir su tasa, como pue

1. RETCHKLIMAN K, BENJAMIN., Política Fiscal Mexicana (Reflexiones), Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1979, pág. 72.

de observarse en la propuesta que hace el poderoso y patronal Comité de Desarrollo Económico, el que en 1966 en una publicación muy importante se sumó a los partidos del multicitado valor agregado, proponiendo que se usara a nivel nacional para aliviar la pesada tasa federal del tributo al mencionado ingreso neto de las empresas, con el argumento - de que si se obtiene el mismo ingreso gubernamental, el impuesto al valor agregado tendrá efectos menos dañinos sobre el ahorro, la inversión y el desarrollo. 1

1. RETCHKLIMAN K, BENJAMIN., Política Fiscal Mexicana, Reflexiones, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1979, pág. 73.

PROYECTO DE LA GRAN BRETAÑA.

La primera idea de introducir en el sistema tributario británico un gravamen a las compras, se debe a sir Robert Horne, canciller del Exchequer en 1922, aunque su aplicación fué más reciente, ya que tuvo lugar en 1940. En abril de ese año, sir John Simon, canciller del Exchequer, en su exposición financiera sobre el presupuesto, manifestó el propósito de crear un impuesto a las compras para aumentar los ingresos, como medio de financiar los gastos de guerra. La oposición a esa iniciativa indujo al canciller del Exchequer a no insistir al respecto.

Pero como subsistieron las exigencias financieras, en el presupuesto suplementario presentado poco después -en julio-, el canciller Exchequer, sir Kingsley Wood, volvió a presentar el proyecto, que se transformó en ley mediante el Finance (No. 2) Act 1940, entrando en vigencia el 21 de octubre de aquel año. Cabe señalar que en la actualidad el impuesto está regulado por Purchase Tax Act 1963.

El impuesto, proporcionado al precio de las ventas, afecta todas las transmisiones de mercaderías de los mayoristas o de los productores (empresas inscritas) a los minoristas (empresas no inscritas), a cuyo efecto deben inscribirse en el Board of Trade en un registro especial. Las

transferencias entre sujetos inscritos en el Registro están exentas para evitar los efectos acumulativos del tributo. - De esta manera el número de contribuyentes se mantiene en límites restringidos (al comienzo 44600 y luego aumentado), lo que permite un control muy eficiente.

La base del impuesto no está constituida por el precio estipulado, sino por el corriente en el mercado mayorista. Si el precio convenido fuera inferior, es reajustado según el corriente, y si no hay precio mayorista se toma como base el precio al por menor con cierta reducción porcentual.

Las empresas deben llevar un libro Diario con anotación cronológica de las operaciones comerciales. El impuesto se paga mediante ingresos trimestrales.

En su origen, aparte de cierto número de productos exentos (productos alimenticios, combustibles, bienes gravados anteriormente con impuestos al consumo o derechos aduanales, todas las exportaciones), las tasas eran: 16 - $2/3\%$ y $33\ 1/3\%$ según la clase de mercaderías. Desde 1942 se agregó una tercera tasa del $66\ 2/3\%$, que desde 1943 se aumento a 100%; en el otoño de 1947 las alícuotas fueron diferentes (del $33\ 1/3\%$ al 125%) y luego reducidas, para incrementarse de nuevo paulatinamente hasta 1947, en que hubo siete tasas distintas (5, 10%, 15%, 30%, 57%, 60% y 90%). -

Sin embargo, en 1948 se volvió a menos diversificaciones de tasa, que redujeron a cuatro solamente.

Actualmente la tasa máxima es del 25% y se aplica a los automóviles, aparatos de radio y televisores, fonógrafos y discos perfumes y cosméticos. Los productos sujetos a esta alicuota proporcionan una parte considerable del producto (casi el 40%). Están exentos los productos alimenticios, combustibles, libros, ropas para niños, utensilios domésticos, tejidos, productos medicinales, sillas para inválidos, objetos ambulantes y productos sujetos a impuestos al consumo.

El 31 de julio de 1951 se designó el Douglas Committee para considerar los problemas relacionados con utility schemes. Exigencias de la economía de guerra determinaron al gobierno británico a restringir los consumos no estrictamente necesarios, a fin de que las mayores disponibilidades quedaran para financiar la guerra. Con este propósito se estimó conveniente organizar la producción de los bienes estandarizados para lograr el máximo de economía; y para estimular tal tipo de producción se creó la categoría de los utility goods (bienes estandarizados), definidos por el Board of Trade según criterios de la calidad del precio. Tales bienes debían tener adherido un signo distintivo y se beneficiaban con un régimen fiscal de favor, en el cual-

estaba incluida la exención del impuesto a las compras.

Terminada la guerra, esa exención provocó numerosas objeciones por parte de los exportadores extranjeros. Quienes invocando también los acuerdos del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) se consideraban perjudicados por discriminaciones, en razón de sus producciones por exigencias de los mercados internos y del internacional, no podían gozar de tales exenciones por la imposibilidad de adaptar las características de la producción a las establecidas para la utility schemes.

Por otra parte, a la medida que la economía inglesa se iba liberando de las restricciones bélicas, las empresas británicas hallaron un obstáculo siempre creciente en limitarse a producir tales bienes. Finalmente, siendo condición de inclusión en esa categoría que el precio de cada unidad del producto no excediera determinado límite, las empresas que producían bienes que competían con los estandarizados pero a un precio superior, aunque sólo fuere poco, se hallaban en la imposibilidad de vender su producción, y sus exportaciones, carentes de sólido mercado interno, hallaban dificultades.

El informe de la comisión Douglas aconsejó la abolición de ese sistema y su reemplazo por el llamado Dschemes, propuesta que fue aceptada por el gobierno (en el Finance -

Act 1952, Sec. IV), elaborando una tabla que incluía determinados bienes a los cuales se otorgaban desgravaciones. La principal innovación del D-Schemes con respecto al utility-schemes consistía en que cada producto incluido en la tabla otorga una deducción unitaria a los efectos fiscales, por lo cual el bien resultaba gravado únicamente cuando su precio excedía del monto fijado en la medida de exceso.

Entre las críticas que aún hoy se formulan al impuesto debe mencionarse el efecto restrictivo sobre los consumos, efecto aprecablemente reducido mediante la atenuación de alícuotas, y que corresponde, por lo demás, a toda exacción fiscal sobre los consumos; las consecuencias perjudiciales advertidas al modificarse la tasa impositiva (pérdida sobre los stocks cuando se anuncia una reducción de la tasa, beneficios incrementados cuando aumenta); y dificultades inherentes a la discriminación de las tasas y a la no probada inequidad de los impuestos.

Por ello resulta incomprensible que un determinado momento se haya considerado la posibilidad de revisar totalmente el impuesto y reemplazarlo por otros tributos.

Entre los primeros trabajos en el sentido indicado, debe mencionarse el extenso estudio de Prest acerca del futuro de los impuestos a las compras, analizando las posibles alternativas: abolición, impuesto plurifase acumulati-

vo e imposición al menudeo. Teniendo en cuenta los aspectos positivos y negativos de cada alternativa, reconoce que es imposible eliminar el impuesto; considera que no es satisfactorio sustituirlo por un impuesto plurifase acumulativo o por un monofase sobre el último productor, y expone desde un punto de vista teórico su preferencia por un impuesto a los minoristas; pero, admitiendo la exigencia administrativa de dejarlo en la actual etapa del comercio mayorista, se concreta a aconsejar el perfeccionamiento del gravamen, para limitarlo con mayor rigor a los bienes de consumo mediante una ampliación de la base imponible por litación de las exenciones y reducciones de las tasas.

Más tarde fue tratado con mayor amplitud el problema, en un cuadro más general, por el Richardson Committee (Report of the Committee on Turnover Taxation), encargado por el gobierno de estudiar los efectos prácticos de crear un impuesto a los negocios agregado a los existentes o en remplazo del impuesto a las compras o a las sociedades o de ambos. La comisión examinó en detalle la sustitución del impuesto a las sociedades y del impuesto a las compras, mediante el impuesto al valor agregado.

Descartando a priori el impuesto plurifase acumulativo por diversas razones el impuesto al valor agregado no fue considerado preferible al impuesto a las compras.

Partiendo de la base de que ambos coinciden en lo sustancial, y que su diferencia radica en circunstancias históricas que determinan su configuración en los distintos países, el informe señala que el impuesto al valor agregado implicaría con relación al impuesto a las compras, la creación de un nuevo mecanismo para la determinación y percepción del tributo, imponiendo una pesada carga a las empresas y a la administración, extensible a toda la cadena de producción. El impuesto a las compras podría generalizarse, ya sea como impuesto al valor agregado o mediante su extensión a las categorías exentas para afectar todos los consumos de los particulares, y desde este punto de vista no habría diferencia entre ambos sistemas. En cuanto a la imposición de los servicios, ofrece los mismos problemas impositivos en todos los tipos de tributación examinados. A los fines de la exportación y del desarrollo, los dos métodos son equivalentes; por otra parte, el impuesto a las compras parece más eficaz y de mayor significación para la imposición al consumidor. Por ello, el reemplazo del actual impuesto no ofrece ninguna ventaja.

Más adelante, el informe considera el impuesto al valor agregado en función del impuesto a los beneficios de las sociedades, pero los hombres de negocios no lo aprecian como impuesto equivalente, por lo cual las reacciones son distintas. El impuesto al valor agregado es considerado co-

mo un aumento de los costos a recuperar mediante incremento de los precios, por lo cual debe tenerse por seguro que el reemplazo de un impuesto a los beneficios mediante el impuesto al valor agregado importaría un aumento de los precios, resultado dudoso que una campaña de propaganda pudiera servir para evitar este proceso. Las industrias nacionalizadas nada tendrían que ganar con el reemplazo del tributo, que determinaría un aumento de los precios de sus productos. Y el mismo estímulo a las exportaciones y desaliento para las importaciones, consiguiente a la sustitución de que se trata, disminuiría en la medida en que el monto del impuesto al valor agregado fuera acompañado por el aumento de los precios, y tanto más teniendo en cuenta la influencia del aumento de los precios sobre el nivel de los salarios consiguiente al encarecimiento del costo de la vida. Los efectos favorables de la sustitución del tributo derivan de dos premisas que los hombres de negocios estén dispuestos a aceptar un menor interés de utilidad, en el impuesto bruto, para las nuevas inversiones proyectadas, igual al que obtienen mediante impuesto neto a los beneficios; y que los fondos disponibles para inversiones sean mayores después del impuesto. Los antecedentes reunidos por la Comisión se ponen de manifiesto la procedencia de estas presunciones, en razón de que las inversiones son determinadas en gran medida por consideraciones extrafiscales, por lo cual se convenció de la sustitución no produciría los be

neficios efectos indicados; por otra parte, el actual sistema de deducciones por inversiones en el impuesto a la renta proporciona ya estímulo adecuado para efectuarlas.

Por lo tanto, la Comisión termina señalando que no existe motivo válido para crear un impuesto al valor agregado en el reemplazo del impuesto a las compras, ni del impuesto a los beneficios.

Pese a ciertas discusiones que siguieron al informe Richardson, la cuestión quedó terminada desde entonces. 1

1. Proyecto citado por Cosciani, Cerare, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969, pág. 35 a 40.

PROYECTO DE LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

El Impuesto al Valor Agregado, independientemente -- de las ventajas técnicas que puede tener sobre otros impuestos a las ventas, se destaca por ser un instrumento de armonización fiscal empleado por la Comunidad Económica Europea, creada el 25 de marzo de 1957 con el Tratado de Roma, que - presenta la más reciente e importante realización de la unidad europea.

Al final de la Segunda Guerra Mundial, una realidad-dramática induce a los responsables de los varios gobiernos europeos a la amarga constatación que la vencida era Europa la cual salía del conflicto completamente postrada, tomando conciencia de las reales dimensiones política y económica - de las potencias europeas respecto a la doble realidad que-prevalecía, la cual se sustentaba en el predominio sobre la escena política de: Estados Unidos y la Rusia Soviética.

Dadas las circunstancias que prevalecían en Europa - era importante iniciar un proceso de reconstrucción económica política, los Estados Unidos tomaron conciencia de la -- necesidad de una intensa cooperación económica entre las na-ciones europeas, por lo cual el 5 de junio de 1947, el Sec-cretario de Estado Marsall anunció el Plan de Ayuda Europea el cual llevaría el nombre del promotor. En principio el - Plan Marshall era destinado a todos los países de Europa, -

comprendidos aquellos del bloque comunista. Pero estos no aceptaron que no se dividiera a Europa en dos bloques, - - oriental y occidental.

Como una primera consecuencia del Plan Marshall, 16 estados europeos firmaron el 16 de abril de 1948, en París la Convención para la Organización Económica Europea, cuyas siglas eran O.E.C.E., (Organización Europea para la Cooperación Económica). De esta manera esta organización fue la - forma de cooperación europea que tenía caracteres esencialmente económicos. Así siguieron numerosas iniciativas, algunas de carácter económico, otras políticas, otras militares, que tuvieron resultado más o menos válido, pero todas contribuyeron a defender la conciencia de la unión europea. El pacto de Bruselas, la U.A.T.O., el Consejo de Europa la C.E.D., la U.E.O., la C.E.E., la Eurotne, la O.E.D.E., son todas etapas en el camino dirigido a la unidad europea.

El 25 de marzo de 1957, se instituyó la Comunidad - Económica Europea y la Comunidad Europea para la Energía -- Atómica. Se trataba siempre de organizaciones funcionales, - es verdad pero la comunidad económica tenía su fundamento - en un tipo de integración no más de carácter vertical por - lo tanto sectorial, sino horizontal, o sea general sobre el plano económico.

Los objetivos económicos perseguidos con la comuni -

dad económica europea tenía como principales finalidades la creación de un mercado común, a través: del gradual proceso de semejanza de las políticas económicas de los estados miembros, un desarrollo armonioso de la actividad económica dentro de la comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad mantenida, un mejoramiento siempre más-rápido del "standar" de vida y más estrecha relación entre los estados que en ella participaron.

Los medios de acción con los cuales la comunidad debía de llegar a sus fines, son varios pero basta para el propósito de este trabajo, señalar los siguientes:

- La abolición entre los estados miembros de los aranceles aduanales y de las restricciones en cantidad de la entrada y de la salida de mercancías, como todas las medidas que tuvieran un efecto equivalente.

- La institución de una tarifa aduanal común y de una política comercial común en los estados miembros. La eliminación en los estados miembros de los obstáculos a la circulación de las personas, de los servicios y de los capitales y la semejanza de las legislaciones nacionales para el funcionamiento del mercado común.

La semejanza, armonización de las diversas legislaciones

nes nacionales resultaba una de las más importantes, por que uno de sus elementos, y podrá decirse aquel de fondo, es la armonización en los sistemas fiscales de los países miembros de la comunidad.

Dentro de las disposiciones que se formularon originalmente en el Tratado de Roma, se señalaron las bases para la armonización en el campo de los impuestos indirectos, considerando la situación que prevalecía en los diversos países de la Comunidad Económica Europea, en los que existían diversidad de sistemas de impuestos a las ventas, algunos países tenían impuestos monofásicos en una sola etapa ya sea en la producción o la última venta, o tenían sistemas plurifásicos con efectos acumulativos, semejantes al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, o tenían un Impuesto al Valor Agregado que es un impuesto plurifásico sin los efectos acumulativos o piramidales que le imputan en forma particular a los otros sistemas de imposición. De esta manera al emitirse la primera directiva de la Comunidad Económica Europea en materia de armonización fiscal, se debieron substituir estos tipos de impuestos a las ventas por el modelo propuesto, que incluso tenía diferencias en el francés. ¹

¹. Deroquin Philipre, Impuesto Sobre el Valor Añadido de la C.E.E., Editorial. De Derecho Financiero Madrid 1981, -pág. 110.

La comisión encargada de dictaminar sobre los mecanismos idóneos para lograr la armonización fiscal de la Comunidad Económica Europea, con fecha 3 de junio de 1964 - rindió su opinión, en la que precisaba la estructura y la - modalidad de aplicación del sistema común de Impuesto al - Valor Agregado. De esta derivaron los instrumentos formales emitidos por la Comunidad Económica Europea que se conocen con el nombre de Directivas del Consejo en materia de armonización de la legislación de los estados miembros relativo al Impuesto sobre las Ventas, (estructura y modalidad de - aplicación del sistema común del Impuesto al Valor Agregado). Estas dos directivas fueron publicadas por el consejo en fecha 11 de abril de 1967. Ambos constituyen las normas básicas que debían de aplicar los estados miembros de la comunidad para lograr la armonización propuesta. 1

1 . Evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado en la C.E.E., citado en la obra de la Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, enero, abril, México 1979, pág. 79.

RESULTADO DE LAS DIRECTIVAS DE C.E.E., PARA ESTABLECER EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD.

La Comisión de la C.E.E., luego de años de estudio, ha emitido dos directivas (Diario Oficial de la Comunidad Económica Europea, 14 de abril de 1967, No. 71), en las cuales se exponen los principios fundamentales, más especialmente en la segunda a los cuales deben adecuarse las legislaciones de los seis países para coordinar sus impuestos a las ventas sobre la base de un sistema comunitario.

La primera directiva del 11 de abril de 1967, sobre armonización de la legislación de los Estados miembros referentes al impuesto a la cifra de los negocios, aparte de una serie de "Considerando" destinados a justificar e informar las disposiciones posteriormente dictadas, consta de seis artículos.

Considerando que el objetivo del tratado es establecer en ámbito de una unión económica, un mercado común que importe una sana competencia, con características análogas a las de un mercado interior.

Considerando que la realización de ese objetivo supone la aplicación previa en los estados miembros, de legislaciones referentes a los impuestos a la cifra de los nego -

cios que no alteren las condiciones de competencia y no perturbén la libre circulación de las mercaderías y de los ser
vicios en el mercado común;

Considerando que las legislaciones actuales en vigen
cia no responden a las exigencias antes mencionadas y que, por lo tanto, en interés del mercado común es menester armo
nizar las legislaciones referentes a los impuestos a la cifra de los negocios con el propósito de eliminar, en la medida de lo posible, factores susceptibles de alterar las con
diciones de competencia, tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, y que permita lograr el objetivo de la supresión de impuestos a la importación y desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados Miembros.

Considerando que a raíz de estudios realizados resul
ta indudable que esta armonización debe conducir a la elimi
nación de los sistemas de impuestos acumulativos en cascada y a la adopción por todos los Estados miembros de un siste
ma común de impuesto al valor agregado;

Considerando que un sistema de impuesto al valor --
agregado logra la mayor simplicidad y la mayor neutralidad cuando el impuesto sea percibido de una manera tan general como sea posible y que su ámbito de aplicación incluya todas las etapas de la producción y de la distribución, así -

como las prestaciones de servicios; que, por consiguiente, - en interés del mercado común y de los Estados miembros debe adoptarse un sistema común para el comercio minorista; por lo tanto la Comisión del Consejo, establece lo siguiente:

Art. 1.- Que los Estados miembros reemplacen su sistema actual de impuesto a la cifra de los negocios por el sistema común al valor agregado definido en el art. 2o.

Art. 1.- El principio del mercado común de impuesto al valor agregado consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto general al consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones ocurridas en el proceso de producción y distribución anterior a la etapa de la imposición.

En cada caso la transacción, el impuesto al valor agregado calculado sobre el precio del bien o del servicio aplicable a dicho bien o servicio, será exigible previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que gravó directamente el costo de los distintos elementos constitutivos del precio..

El sistema común del impuesto al valor agregado se aplicará hasta la etapa del comercio al por menor inclusive. Ello no obstante, hasta el momento de la supresión de -

los impuestos a la importación y de las desgravaciones a la exportación para el intercambio entre los Estados miembros, éstos tendrán la facultad, con reserva de la consulta prevista en el art. 50., de aplicar dicho sistema la etapa del comercio al por mayor inclusive y, si fuere el caso, de aplicar a la etapa del comercio al por menor o a la anterior a ésta, un impuesto complementario autónomo.

La segunda directiva, fuera de los habituales "considerandos", está integrada por 21 artículos que fijan las estructuras y modalidades del impuesto en forma bastante detallada, y por dos anexos. El anexo A, contiene en un comentario explicativo del alcance de los artículos; el anexo B ofrece la nómina de las prestaciones de servicios que obligatoriamente deben someterse al impuesto. De manera general se determina la "Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto al valor agregado" 1

1. Versión española efectuada según los textos en francés e italiano publicada en el Diario Oficial de la Comunidad Económica el 14 de abril de 1967. (Cesare Cosciani), El Impuesto al Valor Agregado, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969, pág. 173.

RESULTADOS EN OTROS PAISES

Los resultados que se han manifestado en otros países, definitivamente son tan sorprendentes como la realidad fiscal de cada país en que el Impuesto al Valor Agregado se ha presentado, ya que un buen resultado en la aplicación de este impuesto depende de las condiciones de desarrollo que presente determinado Estado. Si hemos mencionado que el impuesto fue creado por países desarrollados tecnológicamente, científicamente, socialmente, cívicamente y sobretodo que existe un control fiscal sorprendente en comparación con otros países menos desarrollados.

Podemos señalar el caso de Francia, país pionero que prácticamente fue el creador del impuesto, ya señalada en la literatura relativa, el inicio del impuesto al valor agregado desde el año de 1916 y fue el resultado de una evolución lógica que se inició en 1920 con un gravamen a las ventas y que luego se complicó en 1925 con el intento de eliminar el impuesto en cascada. Los resultados han sido favorables ya que es lógico que como país pionero conozca el impuesto y sobre todo lo adapte a sus necesidades reales de tributación.

En los Estados Unidos se intentó aplicar el impuesto pero fue necesario negar la aplicación de dicho impuesto, puesto que los únicos interesados en que éste fuera

aplicado fue un grupo de empresarios que consideraron favorable el dicho impuesto. El impuesto fue aplicado en Estados Unidos, concretamente en el estado de Michigan, el cual fue abrogado y se continuó aplicando el impuesto de antaño.

Otro país en que se intentó aplicar el Impuesto al Valor Agregado fue Japón, por parte de la Misión Tributaria Norteamericana, encabezada por el profesor Carl S. Shoup, -- que permaneció en este país por dos años y que propuso la adopción del impuesto. La Dieta Japonesa lo aprobó en el año de 1950 para ser aplicada por prefecturas, como fuente de ingresos más importantes. Este proyecto presentaba diferencias con el impuesto francés original, estas residen en que no solo grava la producción o el valor agregado de la misma sino también las entradas de las empresas cualquiera, que fuera su actividad.

La ley del proyecto japonés encontró, posteriormente a su aprobación, incrementada oposición que provenía de varios grupos sociales, principalmente la clase trabajadora y de los grandes empresarios.

Como consecuencia de estos hechos, la aplicación de la ley que creaba el gravamen fue propuesta dos veces y finalmente rechazada.

El caso de la Comunidad Económica Europea en cuanto a la implantación del impuesto al valor agregado, se presenta de un modo distinto a la situación que presenta cualquier otro país con la intención de aplicar el mencionado impuesto, puesto que la Comunidad utilizó el impuesto con la finalidad fundamentalmente de sacar a flote a Europa ya que después de la segunda guerra mundial su situación era precaria en cuanto a economía se refiere, y era necesario reconstruirla, aplicando el impuesto les permitiría avanzar. Este fue uno de los motivos de la aplicación del impuesto; otro motivo fue, necesariamente, ampliar el mercado internacional con productos más competitivos y a menor precio, lo que les permitiría una gran recuperación económica y por lo tanto un desarrollo y lograr un mercado común entre los países integrantes de la comunidad. Antes estos hechos la directiva de la comunidad realizó una serie de estudios para que la aplicación del impuesto fuera lo más conveniente. Como ya se mencionó se nombraron dos directivas para llegar a su aplicación. Definitivamente los resultados de este impuesto en la comunidad han sido muy favorables para la misma, a pesar de ser muy técnico y que requiere de un conocimiento amplio de todos aquellos elementos que de algún modo se vean implicados en la actividad financiera y concretamente el impuesto al valor agregado.

La aplicación de la Comunidad con respecto al impues

to motivó en muchísimos países, la aplicación del impuesto con ideas erróneas de poder superar su situación económica mediante una mejor recaudación interna, ampliar sus mercados internacionales, y lograr que sus múltiples y caducos sistemas tributarios fueron reemplazados por un moderno y, sobre todo, un impuesto en moda en gran cantidad de países europeos, ante la miopía de los gobiernos que no ven más allá de sus propios intereses particulares. -Como fue el caso de nuestro país- La mayor parte de estos países no realizó un estudio exhaustivo del impuesto, de sus necesidades internas y de su pueblo, ya que él es el único sacrificado, porque el impuesto no toma en cuenta la capacidad contributiva de los ciudadanos. Por otro lado los tecnicismos del Impuesto al Valor Agregado, no se tomaron en cuenta las reglas de aplicación determinadas por los países que han logrado una buena solución con el impuesto en cuestión y los estudios realizados por expertos en la materia. Por lo tanto puedo concluir que los resultados obtenidos por la Comunidad Económica Europea no han sido los óptimos en países imitadores, solidarios modernistas y los que no desean quedarse a la zaga en cuanto a moda "porque así lo consideran a sus sistemas tributarios algunos gobernantes. El resultado no se ha hecho esperar puesto que han logrado una superinflación, evasión de impuestos, pérdida de la capacidad adquisitiva del pueblo, etc.

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN NUESTRO PAÍS, HASTA ANTES DE LA LEY DE 1978.

Antes de la llegada del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país, teníamos un sistema de tributación obsoleta - que no se adaptaba a las necesidades y a los cambios que -- requería nuestro país.

El Gobierno Federal en la República Mexicana ha gravado las operaciones mercantiles a través de diferentes impuestos que se han sucedido en el tiempo, procurando mejorar las técnicas impositivas y los sistemas de liquidación y control. En la actualidad esta fuente está gravada con un buen número de impuestos, uno de carácter general, Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y otro de carácter especial, como son el Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices, Impuesto sobre Compraventa de Primera mano de Artículos Eléctricos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras, Impuesto sobre Compraventa -- de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal, Impuesto sobre la Explotación Forestal, Impuesto sobre Reventa de -- Aceites, Grasas y lubricantes, etc.

Desde el año de 1947, la posibilidad de sustituir los múltiples impuestos que gravan el comercio y la industria - por un impuesto general sobre ventas y consumo; cuyas venta jas se hacían consistir en que podía llegar a liberar a la-

industria de un gravamen que necesariamente forma parte del costo de producción, con lo cual, a la vez que se tendería a reducir dicho sorteo, se evitaría, al menos en su fase primaria, la piramidación del impuesto; también se consideraba que el Impuesto sobre ventas al consumo sería suficiente y elástico y que dejaría la puerta abierta a la posibilidad de que, cuando su aplicación hubiera permitido obtener datos concretos sobre las actividades sujetas a él, podrían irse desgravando las adquisiciones que suponen la reventa o transformación de materias primas elaboradas o semi elaboradas. 1

Como se ve de lo que se trataba era de implantar un impuesto al consumo que podría consistir de una o varias etapas, pero siempre tratándolo de hacer recaer en el consumidor final para que el intercambio de mercancías entre comerciantes e industriales estuviera desgravado, con el fin de evitar la piramidación del impuesto, es decir, de sufrir los efectos en cascada.

No obstante que el propio Gobierno Federal había propuesto el establecimiento de un gravamen de características antes enumeradas, renunció a implantarlos, ya que el mo

1. Datos obtenidos en la Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, enero, abril, 1979, México, estudio realizado por el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, pág. 111, 112 y 113.

mento económico y la educación de los causantes en ese tiempo, no estaban en condiciones de recibir el nuevo impuesto, por lo que sugirió el establecimiento de un impuesto en forma transitorio que estaría basado sobre ingresos en función a las ventas comerciales, que tendría dos inconvenientes - el primero que la producción y el comercio al mayoreo no quedarían liberados del impuesto y el segundo, que sería inevitable que sufrieran el impacto del impuesto las operaciones sucesivas de venta.

En consecuencia, el resultado práctico de dicha Convención Nacional Fiscal fue promulgación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del 30 de diciembre de 1947, en vigor a partir de 1948, gravamen que a través de diversas leyes y modificaciones ha permitido por espacio de 30 años, gravar los ingresos derivados de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios y de comisiones y mediaciones de carácter mercantil.

Un impuesto sobre Ingresos Mercantiles, como el que estuvo en vigor en la República Mexicana, puede dominársele como un impuesto acumulativo o con efectos en cascada, cuyas características principales son las siguientes:

- 1) Multiplicidad de etapas.
- 2) Incidencia o impacto no conocido, lo cual tiene -

gran importancia para las operaciones de importación y exportación.

3) Tiene efectos piramidación del gravamen dentro del precio del producto.

4) Un impuesto de esta naturaleza no es naturaleza no es neutral para la libre competencia.

5) Es un aliciente, para la integración vertical de las empresas y, por último.

6) Su puede establecer con tasas bajas y obtenerse buena recaudación.

En cuanto a la multiplicidad de tapas, de diferencia de otros indirectos en virtud de que el gravamen recae sobre cada operación de compraventa sucesiva que tenga un determinado bien en el comercio va cambiando de manos. En tanto que el impuesto se causa en cada operación de compraventa, durante el proceso de producción y comercio de un determinado artículo, el importe del impuesto va incrementando el valor del bien y automáticamente, para la próxima etapa, el aumento aumenta en cuantía, aún cuando no en el porcentaje que representa respecto de valor de esa operación específica, debido al incremento del precio de un determinado artículo. Sin embargo, dicho impuesto aumenta en

porcentaje conforme mayores operaciones de compraventa va -
teniendo un producto, de tal forma que va causando impuesto
sobre impuesto, lo cual produce un efecto en cascada o acu-
mulativo, tal como el nombre de estos impuestos lo indica.

De lo anterior se deriva el impacto o incidencia del
impuesto no es conocido cuando un determinado artículo lle-
ga a manos del consumidor final, en tanto que depende del -
número de transacciones que haya tenido un determinado -
bien, desde su primera fase hasta que llega a manos del con-
sumidor, por lo cual, el impuesto que paga dicho consumidor
final dentro del precio del producto, puede ser totalmente-
diferente a áquel que paga otro, ya que depende del número-
de etapas por lo que haya pasado un artículo y sus componen-
tes dentro de su etapa de producción y distribución, hasta-
que llegó a sus manos, de lo cual resulta que se desconoce-
cuál es el porcentaje del impuesto que se está pagando in-
cluido dentro del valor del producto adquirido, aún cuando-
sobre esta situación la autoridad hacendaria afirma que los
estudios económicos y el análisis de las estadísticas deter-
minan que, en promedio, los consumidores pagan más del 10%-
por los bienes servicios que adquieren, como consecuencia,-
de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del ac-
tual Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Estos efectos tienen enorme trascendencia para las -

operaciones de importación y exportación, en tanto que es política regular de casi todos los países, el subsidiar la exportación con el fin de colocar a los productos exportados en situación de competir en el extranjero con productos de otros países, y, por otro lado, para colocar a los artículos de importancia en una situación desventajosa respecto a los artículos producidos dentro del país que está importándolos.

Los impuestos acumulativos o en efectos en cascada producen elevación de los costos o piramidación, como el nombre de este tipo de impuesto lo indica. En otras palabras, esta clase de gravamen no es neutral para la producción y comercio y para la libre competencia, en tanto que, como se va causando de etapa en etapa y va formando parte del precio de los artículos producidos y comercializados, va constituyéndose en parte del precio de los artículos y se va causando gravamen sobre gravamen.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consumen la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En -

esta forma es el consumidor más generalizado de la población y, en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, en el que soporta más carga fiscal.

De lo anterior resulta que si una empresa tiene los medios económicos para "integrarse verticalmente", es decir, para organizarse en forma tal que elimine las operaciones gravadas de compraventas previas y disminuir al mínimo las posteriores, disminuirá, en consecuencia, notablemente el impacto del impuesto sobre el artículo a vender, estando en posibilidad de otorgar mejores precios, a diferencia de aquellos otros comerciantes e industriales que se ven en la necesidad de ir adquiriendo el artículo sujeto al gravamen después de innumerables transacciones y operaciones de compraventa. Lo anterior trae como consecuencia que aquel que pueda integrarse verticalmente y eliminar las operaciones de compraventa, está en mejor posición de competir con -- aquel que no lo puede hacer, de lo que resulta que estos -- impuestos acumulativos o con efectos en cascada no son neutrales para la libre competencia, pues el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuya disponibilidad de capitales permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre bienes o servicios que proporcionan.

Por otra parte, se ha señalado como ventaja de los -

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

impuestos acumulativos o con efectos en cascada que puede lograrse una buena recaudación estableciendo tasas bajas y eliminar, por lo tanto, el impacto psicológico negativo sobre el causante. Claro que es posible con este tipo de impuestos establecer tasas bajas, en tanto que el gravamen se causa en cada una de las operaciones de compraventa, sin que se pueda deducir el impuesto pagado en la etapa anterior y es cierto que elimina hasta cierto punto el impacto psicológico negativo citado, pero también es cierto que el impacto real económico es mucho mayor que la tasa nominal del impuesto acumulativo. 1

México contaba hasta antes de la llegada del Impuesto al Valor Agregado, con una gran variedad de formas de tributación que agobiaban a todos los que tenían que contribuir al gasto público, los cuales fueron abrogados, a saber:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre la Reventa de Aceites, Grasas y Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre la Compraventa de Primera-Mano de Alfombras, Tapices y Tapetes.

1. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, estudio realizado por el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, Año III enero, abril, 1979, México, pág. 112 y 113.

4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en --
rama.
5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Carros Ensam-
blados.
6. Decreto por el cual se fija el Impuesto que cau-
san el Benzol, Toluol, Xilol y Nattas de Alqui -
trán de Nulla destinados al consumo interior del
país.
7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera -
Mano de Artículos Eléctricos, Discos, Cintas, Vapi-
radoras.
10. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan esta-
ciones de Radio y Televisión.
11. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan esta-
ciones de Radio y Televisión.
12. Ley del Impuesto sobre Vehículos propulsados por -
motores tipo diesel y por motores acondicionados--
para uso de gas licuado de petróleo.
13. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano
de Artículos de Vidrio o Cristal.
14. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
15. Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las en-
tradás de los ferrocarriles.
16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de -
Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de -
Fuerza Motriz.

17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
18. Ley del Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera.

Es decir, que el Impuesto al Valor Agregado viene a sustituir a 18 impuestos que se venían aplicando. 1

1. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años, Tomo I, (Seminario de Derecho Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México), México, 1989, pág. 70.

CAUSAS DE LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
EN MEXICO

El Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, con fecha 29 de noviembre de 1978, manifestando la necesidad de que este gravamen sustituya al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución han surgido en este impuesto deficiencias que es necesario corregir.

Consideramos que "es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo sino se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico".

En efecto más de treinta años tiene de haberse implantado el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en México y las preguntas que surgieron fueron: ¿Llegó el momento de dar un cambio brusco en nuestro impuesto general a las actividades mercantiles?. ¿El nuevo sistema de tributación a indirecta es indicado frente a la realidad que guarda el grueso del contribuyente en México? ¿No favorecerá más a las empresas de mayor imputancia económica en el país?.

Veamos lo expuesto por el Poder Ejecutivo en apoyo - del cambio impositivo que buscó:

a). El principal defecto del impuesto sobre ingresos mercantiles en vigor deriva de que se causa en "casca - da" o en etapas múltiples, por cuanto debe pagarse en cada - una de las operaciones que se realizan con un bien, lo cual aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumu - lativos que, en definitiva, afectan a los consumidores fin - ales.

b). Existe en la creencia en el público consumidor - de que el impuesto sobre ingresos mercantiles sólo afecta - el precio de los bienes y servicios que él adquiere, igno - rando que el precio de los mismos lleva incluido dicho im - puesto tantas veces como los bienes cambiaron de mano.

c). Como consecuencia de la carga oculta que provo - ca, el efecto repetitivo del impuesto sobre ingresos merca - ntiles el precio final de los bienes y servicios se ve in - crementado en más de un 10%.

d). El estudio de la población de bajos recursos eco - nómicos y en particular el de los habitantes de las regio - nes más modestas y apartadas del país resienten con mayor - intensidad este efecto acumulativo, al substituirse en empre

sas medianas pequeñas que no están en posibilidad económico de eliminar intermediarios.

e). En cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendida por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y por ende, el efecto acumulativo de la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.

f). Lo antes señalado ha provocado, en el impuesto sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por la población de mayor capacidad económica, no dejándose de reconocer que estas tasas especiales han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

g). Para eliminar los efectos nocivos del impuesto de etapas múltiples, la mayoría de los países avanzados han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado, con lo que se destruye:

1. El efecto acumulativo del gravamen en cascada;
2. La influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precio;

3. La desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere el grueso de la población;

4. La ventaja competitiva de las mayores empresas -- frente a las medianas y pequeñas; y

5. El daño a la exportación.

h). El impuesto al valor agregado deja de ser en cascada, aun cuando se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, ya que cada industrial o comerciante al trasladar el impuesto a sus clientes recupera el que a él repercutieron sus proveedores y sólo entrega al fisco el remanente o diferencia.

En esta forma el impuesto pagado en cada etapa no influye en el costo de los bienes y servicios, por lo que al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga final alguna.

i). En los bienes cuyo consumo tengan características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el impuesto al valor agregado quedará complementado con determinados impuestos especiales existentes.

j). Se propone que la tasa del impuesto sea del 10% a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles --

de precio y atendiendo a la dificultad de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán-- incorporado en sus precios de inventario de la industria y del comercio.

k). El nuevo sistema es indispensable para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado ex presamente y no oculte en el precio. En esta forma los consumidores conoceran a ciencia cierta el impuesto que se le traslada. 1

Puntos de vista del legislador. a las Comisiones - Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal, les fue turnada para su estudio y dictamen la Iniciativa del Ejecutivo Federal - sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quienes manifestaron que esta iniciativa es de una gran importancia por que modifica en forma significativa la estructura del sistema tributario.

Manifiestan, dichas Comisiones, que el impuesto al -

1. Apuntes de Derecho Fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación, (Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada por la Cámara de Diputados), Índice General, enero, abril, 1979, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, Editorial América, México, 1979, pág. 191 a 202.

Valor Agregado representa en nuestros días un sistema moderno de recaudación, con grandes potencialidades recaudatorias y que permite un mejor control del sistema tributario-en conjunto.

Agregan que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles ha tenido en México una evolución que tropieza con ciertos límites de inconciencia económica, ya que para aumentar la recaudación de acuerdo con el mayor poder de compra que tienen amplios grupos de población urbana "se hayan tenido que establecer varias tasas especiales para darle progresividad al impuesto, o bien, para hacerlo equitativo frente a artículos de consumo popular". 1

1. Margain Manautou, Emilio Exgesis del Impuesto al Valor-Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Editada por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, pág. 22.

RAZONES DE LA APLICACION EN MEXICO.

En la exposición de razones de la iniciativa, donde se propone a la Cámara de Diputados la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles tiene una antigüedad de 30 años, el cual en su origen permitió abandonar gravámenes obsoletos, como eran el Impuesto Federal del Timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patentes o sobregiros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios.

En los 30 años de la legislación en materia de ingresos mercantiles, las innovaciones más importantes que sufrió esta ley fueron: la creación de tasas especiales para los llamados artículos suntuarios o de lujo, la elevación de la tasa general del 3% al 4%, como un requerimiento para la coordinación general de todas las entidades federativas al sistema federal de ingresos mercantiles.

En el año de 1969 se hizo un intento por parte de la administración fiscal de instaurar en México un Impuesto al Valor Agregado, en el cual se encontraba inserto en la Ley

del Impuesto Federal sobre Egresos. En este proyecto de Ley, básicamente eran incorporados a un sistema de valor agregado Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto al Timbre, subsistiendo todo el catálogo de impuestos especiales o interiores, que como es sabido se cobran en una sola etapa, ya sea en la producción o en la venta de primera mano.

El anteproyecto o incluso la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, no pudo hacerse realidad por diversos problemas: El primero que para el año de 1969 no se encontraban coordinadas todas las entidades federativas, existiendo estados que cobran impuestos locales al comercio, dado que la tasa general del 3%, la participación que la Federación les podía otorgar, no era suficiente para sufragar la recaudación que estos estados estaban ya obteniendo con sus impuestos locales.

Otro de los problemas que impidió la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue el desconocimiento casi total, de un impuesto de este tipo, existía entre el universo de los causantes, el cual incluso llegaba a sus niveles de representación, es decir, era un impuesto poco conocido, que con un solo anuncio levantó una gran inquietud entre los industriales y comerciantes, por eso los órganos cúpula del sector privado enviaran a técnicos a Euro

pa a estudiar en qué consistía este impuesto, cuáles serían los problemas de su imposición y qué posibilidades existían en México para adaptarlo a nuestra realidad. A iniciativa de la Secretaría de Hacienda se formaron comisiones mixtas donde estudiaron las ventajas y desventajas y sobre todo la oportunidad de implantar este impuesto. Es de presumirse que la decisión de no hacer realidad el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en ese año, fue fundamentalmente por la falta de coordinación, porque incluso técnicos del sector público y privado, coincidieron que ese año era el indicado para establecerlo, dadas las condiciones económicas prevaletentes.

En el año de 1978, una de las razones que se invocaron para presentar la iniciativa de la ley del Impuesto al Valor Agregado, es que solo conservan impuestos a las ventas, plurifásicos con efectos piramidales, además de México los países España, Burundi, Taiwan, Guinea Ecuatorial, Etiopía, la India y Corea del Sur. México y Etiopía son los dos países con tasas más elevadas de impuesto en cascada. O sea que la tendencia internacional en materia de imposición a las ventas ha evolucionado en la mayoría de los países, hacia el sistema valor agregado, por las necesidades de contar con un sistema uniforme y neutral que evitará la acumulación de la carga tributaria y que en general la competen-

cia no establezca distorsiones de las transacciones comerciales.

Técnicamente una de las ventajas del Impuesto al Valor Agregado, es evitar los efectos piramidales, de un impuesto plurifásico y acumulativo como el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, pero es oportuno precisar el alcance de estos efectos en cascada, porque se llega a pensar que éste consiste en el hecho de que el consumidor final reciba toda la carga de la imposición a las ventas, lo cual en definitiva se da en cualquier impuesto indirecto. Lo que distingue y a la vez evita la cascada, es que en cada una de las etapas producción y comercialización, con un sistema de valor agregado sólo se aumentan los precios y no afecta en los costos de las mercancías, como acontece en un impuesto de tipo plurifásico con incidencias acumulativas. Esta fue una razón más que tomó en consideración el Ejecutivo, para proponer a la Cámara de Diputados la Ley del Valor Agregado, por ello en la exposición de razones, se estableció:

"El impuesto al valor agregado, se debe pagar también en cada etapa que existe entre la producción y el consumo, pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera lo que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al estado la dife

rencia en esta forma el sistema no permite que el impuesto-pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios al llegar al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna".

Es de considerarse que la toma de decisión de la implantar un Impuesto al Valor Agregado, prevalecía un sistema de impuesto a las ventas mixto, porque si en efecto la base de este sistema de tributación era el de Ingresos Mercantiles, que se cobra en cada una de las etapas de producción, circulación o distribución, también con él un buen número de impuestos a la producción o a la venta de primera mano, cobrados en una sola etapa, o sea empleando connotaciones técnicas impuestos monofásicos; por lo que junto con la derogación de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, se propuso la abrogación de un conjunto de impuestos ya no necesarios, porque las actividades gravadas por ellos, quedarían adecuadamente tratadas con el valor agregado. De esta manera desaparecerán 18 impuestos federales de los denominados especiales o interiores.

Como se ha observado en este trabajo las razones para implantar un Impuesto al Valor Agregado varían de un país a otro, mientras en la Comunidad Económica Europea los motivos de transformación del impuesto a las ventas, son de armonización fiscal entre los países integrantes de la comu

nidad, para México el cambio obedece a la necesidad de actualizar y modernizar sus sistemas de imposición, fortaleciendo a su principal fuente de ingresos tributarios, que es el Impuesto sobre la Renta, pues al poder acreditarse el impuesto repercutido por el proveedor, se vuelven en agentes controladores de las obligaciones fiscales, por la necesidad de exigir las facturas, documento este, que sirve de base para determinar los ingresos que tengan las personas y las empresas involucradas en los ciclos industriales y comerciales. 1

1. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Documentos Oficiales, Año III, enero, abril, México, 1979, pág. 187.

Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años Tomo I (Seminario de Derecho Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México), México, 1989, pág. 370.

**REGLAS Y PROCEDIMIENTOS DE LA APLICACION DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO**

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado consta de nueve capítulos; el primero de ellos se refiere a las disposiciones de carácter general; los siguientes se refieren a cada una de las operaciones gravadas; el séptimo establece diversas obligaciones de los contribuyentes, derivados de la relación tributaria; el octavo dispone cuáles son las facultades de las autoridades hacendarias respecto de este gravamen; y el noveno trata de las participaciones a las entidades federativas.

En virtud de que cada uno de los capítulos referentes a las operaciones gravadas se precisan los elementos esenciales del impuesto, según la operación de que se trata. Vamos a reunir en este estudio el contenido de las diversas disposiciones por conceptos, de manera sistemática, en la forma siguiente: sujetos del impuesto; exenciones; objeto del impuesto, con referencia al hecho imponible; base del impuesto; tarifa; pago del impuesto.

SUJETOS DEL IMPUESTO: Es toda persona física o moral, así como las unidades económicas, que realicen en territorio nacional actos o actividades previstas como objeto del impuesto. En este punto, es importante destacar -

que la ley considera expresamente como sujetos del impuesto a la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, organismos descentralizados, instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquier persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o están exentos de ellos.

En el caso de la Federación, el Distrito Federal, los Estados, y los Municipios existe la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público. Artículos 10. y 30. de Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de la generalidad y amplitud del objeto del impuesto, se proveen exenciones que liberen de la obligación fiscal a diversas personas, actividades o productos que, en términos generales, son los conceptos que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles consideraba exentos, por lo que, en ciertas modificaciones respecto de esta ley, se liberen del pago del gravamen los bienes o servicios relacionados con necesidades primarias de la población o que son de consumo generalizado, así como aquellos que son de carácter cultural, de interés social, que promueven el desarrollo económico, político, social o cultural del país.

Las exenciones previstas en la ley deben considerarse absolutas pues liberan al sujeto de la obligación principal de las accesorias y de las permanentes, en virtud de que subsisten en tanto no sea modificada la ley; y las hay de tipo objetivo, subjetivo, económicas, distributivas o -- con fines sociales. (Artículos 9o., 15, 20, 25, y 29 Ley del Impuesto al Valor Agregado).

1. Rodríguez Lobato Raul, El Impuesto al Valor Agregado, - Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año - III, enero, abril, México, 1979, pág. 125 a la 130.

LA BASE DEL IMPUESTO.

La base del impuesto está constituida por el valor - que en cada caso asigna la ley a las operaciones gravadas. - Tratándose de la enajenación de bienes es el precio pactado, incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros im - puestos, derechos, intereses o por cualquier otro concepto - y, a falta de precio pactado, el valor que los bienes tan - gan en el mercado o en su defecto el avalúo. En la presta - ción de los servicios independientes, es el valor total de la contraprestación pactada, incluyendo, también toda canti - dad que se le adicione, como el caso anterior. En la conce - sión de uso goce temporal de bienes, se considerará como el valor total de la contraprestación pactada en favor de quien los otorga, incluyendo, toda cantidad que se le adicione. - En la importación de bienes tangibles, se considera como va - lor el que se utilice, de acuerdo con la Ley de Valoración - Aduanera. Tratándose de importación de bienes o servicios - intangibles, o cuya entrega se hubiere efectuado en el ex - tranjero, el valor se determinará igual que tratándose de - enajenación de bienes, prestación de servicios o uso o goce de bienes en territorio nacional, según el caso. Finalmente, tratándose de exportación de bienes tangibles se tomará - como valor el que aparezca en la factura comercial que exp - da el exportador y en exportación de servicios, la contra -

prestación pactada o en su defecto, el valor que los servicios exportados tengan en el mercado nacional.

En ningún caso, por disposiciones expresa de la ley, se considerará que el Impuesto al Valor Agregado forma parte de dichos valores, artículos 10., 12, 13, 27., 1

1. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año - III, enero, abril, México, (Estudio realizado por el Lic. Raúl Rodríguez Lobato), 1979, pág. 128.

OBJETOS DE APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En el impuesto al valor agregado, se señala como objeto del mismo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, - (Artículo 1o. LIVA).

En cada caso la propia ley nos da la interpretación auténtica de lo que debe entenderse por cada uno de los conceptos de las operaciones gravadas; así se entiende por enajenación de bienes toda transmisión de propiedad de los mismos, incluyendo las que se hagan a través de fideicomiso y se establece la presunción de que el faltante de bienes en los inventarios de las empresas también se considerará enajenación aunque esta presunción admite prueba en contrario, Se exceptúa la transmisión de propiedad por causa de muerte, por fusión de sociedades y por donativos, pero en este último caso, si estará gravada la transmisión de propiedad cuando el donativo no sea para el donante deducible en materia de Impuesto sobre la Renta.

Se considera prestación de servicios independientes toda prestación de obligaciones de hacer que realice una - persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le-

dió origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes; así como toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la ley como enajenación, uso o goce temporal de bienes y no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por lo que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entiende por uno o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permite a otro usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

Se considera importación de bienes o servicios la introducción al país de bienes extranjeros, la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados personas no residentes en el país; el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero y el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios

independientes a que antes se ha hecho referencia, cuando--
presten por residentes en el país, con excepción del trans-
porte internacional, el cual está considerado como presta -
ción de servicios independientes únicamente en un 25% -
Artículos: 14, 19 y 24 LIVA.

En cuanto al hecho imponible, éste consiste en la -
realización, en territorio nacional, de los actos o activi-
dades previstos como objeto del impuesto y considerará rea-
lizado en territorio nacional, tratándose de enajenación de
bienes, cuando se ha llevado a cabo en el país la entrega -
material, virtual o jurídica del bien enajenado. En el caso
de la prestación de servicios, cuando el cumplimiento efec-
tivo del servicio se ha llevado a cabo, total o parcialmen-
te en el país, incluyendo transporte internacional si en -
México se inició el viaje. En el caso del uso o goce tempo-
ral de bienes, cuando en el país se hallen los bienes en el
momento de su entrega material. Por último, en el caso de -
importación de bienes o servicios, en el momento en que los
bienes queden a disposición del importador en la aduana, -
recinto fiscal o fiscalizado; en el momento en que una im -
portación temporal se convierte en definitiva; en el momen-
to del aprovechamiento en territorio nacional de bienes in-
tantibles, provenientes de personas residentes en el extran-
jero, o se haga el pago parcial o total de la contrapresta-

ción, o bien que se expida el documento que ampare la operación o cuando la contraprestación sea exigible según proceda. Artículos 10, 11, 21, y 26 LIVA.

TIPOS DE TASAS APLICABLES AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Originalmente la Ley estableció dos tipos de tasas: la general que es del 10% y la especial del 6%. Actualmente y de acuerdo con las reformas, se establece una serie de tasas a saber:

- Tasa cero - el artículo 2 A que contiene la llamada tasa cero, que tiene como objeto precisar cuáles son los actos o actividades que gozando de la exención en el pago del impuesto, se desea que quienes los realicen tengan derecho a la devolución del impuesto al valor agregado que se les ha trasladado cuando actuaron como consumidores.

1.

A efecto de apoyar el programa de producción de artículos básicos y con el propósito de mejorar el nivel de vida o al menos no afectar a la gran mayoría de la población. Esta reforma mediante la cual se crea la tasa cero se presenta a partir del 1o. de enero de 1981. Esta tasa se aplica a la enajenación de animales, vegetales no industrializados y a todos los artículos destinados a la leche. De igual manera se da, este tratamiento para la enajenación de maquinaria y equipo agrícola y de pesca, así como a los servicios prestados directamente a los agricultores y ganadores siempre que sean destinados para activi-

dades agropecuarios, y por los conceptos señalados en el -- propio artículo 2.

- Tasa del 6% - Esta tasa la cubrirán los residentes en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisora internacional del norte del país, y lo colindante con BÉlice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y Norte y de Sonora y de Baja California -- Sur, en tratándose de enajenación, uso o goce de bienes y prestaciones independientes, siempre que la entrega del bien o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas. Tratándose de importaciones también se aplicará la tasa del 6%, cuando los bienes o servicios sean enajenados o utilizados en las mencionadas franjas o zonas.

Para acreditar la tasa especial cubierta en la importación de bienes tangibles, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en las franjas o zonas a que se refiere la ley - artículo 2o. segundo párrafo de la Ley - . 3

1. Mergain Manautou, Emilio, Exegesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Edit. por la UASLP., México, 1981, pág. 37 a la 40.
2. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años. (Pensamiento de José López Portillo, sobre Política Fiscal.), Tomo I, (Seminario de Derecho Fiscal, UNAM), México, 1989, pág. 70 y 71.
3. Ibidem. pág. 41.

- Tasa 15% - Esta tasa es conocida como tasa general y aplicable en todos los casos en los cuales no sean aplicables las tasas del 0%, 6% y la del 20%, prevista por la ley.

- Tasa 20% - Esta tasa surge por la necesidad de hacer que aquel principio de la constitución de que "quien más tiene más paga", es decir la tasa del 20%, únicamente es aplicable a aquellos productos considerados de lujo, o bien son producidos en el extranjero y desplazan los productos nacionales, con la finalidad también de proteger el mercado nacional. La tasa del 20% se aplicará cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

Artículos 2o. C.

I. La enajenación e importación de los siguientes bienes:

- a). Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.
- b). Televisores para imagen a color con pantalla de más de 75 cm.
- c). Motocicletas de más de 350 c.c. de cilindrada. - esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas y tablas-oleaje con motor.
- d). Armas de fuego y sus accesorios.
- e). Rines de magnesio y techos móviles para vehícu-

los.

f). Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

a). Los prestados a usuarios de tarjetas de crédito sobre la cantidad que ellos paguen por la apertura del crédito y por la prórroga para su ejercicio.

b). Los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radio difusión general.

c). Los de instalación de techos movibles para vehículos.

d). Los que permiten la práctica del golf, la equitación el polo, el automovilismo deportivo o las actividades náuticas, incluyendo las cuotas de membresía y las demás contraprestaciones que se tengan que erogar para la práctica de esas actividades y el mantenimiento de los animales y equipo necesarios.

e). La cuota de membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares, de acceso restringido.

III. El uso o goce temporal de los siguientes bienes:

- a). Aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- b). Motocicletas de más de 350 centímetros cúbicos de cilindrada, esquí acuático motorizado, motocicletas acuáticas, tablas de oleaje con motor.
- c). Equipos cinematográficos o de videograbación, así como las cintas, películas o discos para dichos equipos.

LA TRANSPARENCIA FISCAL

CONCEPTUALIZACION DE LA TRANSPARENCIA FISCAL.

Los principios de la imposición, es decir, los criterios a emplearse en la elaboración de la estructura impositiva, han merecido especial atención desde tiempos muy remotos. Mercantilistas y fisiócratas adelantaron ciertas doctrinas con respecto a los principios de la imposición de la imposición. Sin embargo y a pesar de la trascendencia que los principios tienen para la estructura impositiva; no solamente se han olvidado y no se han realizado nuevas investigaciones, sino también que los pocos que se han realizado no se respetan o simplemente se manejan al antojo y voluntad de algunos sujetos "autoridades", que por desconocer la gran trascendencia de actividad impositiva no conocen -- los efectos que puedan traer intrínsecamente la no aplicación correcta de algunos principios que fundamentan y dan lugar a la creación de los sistemas tributarios. Pretendemos conceptualizar un principio que consideramos de gran importancia, es decir, medular para ley fiscal, para la aplicación del impuesto en cuestión y punto medular de esta tesis, cuyo objeto es demostrar que se ha negado la "Transparencia Fiscal", la cual podemos definir de la siguiente manera:

La transparencia fiscal no se encuentran expresamente en la Literatura relativa, sin embargo es un principio de gran importancia para las leyes fiscales; principio que-

trataremos de definir, a continuación:

"Transparencia Fiscal. Es un principio intrínseco de la ley fiscal, que consiste en que éstas deben expresar de una manera nítida todos los elementos que constituyen a la misma es decir, que aquel sujeto que está regido por estas leyes, debe conocer feacientemente todos aquellos elementos que forman las leyes que rigen su vida, deben conocer los elementos como el sujeto, objeto, tasa etc.

En virtud del concepto podemos agregar que los contribuyentes tienen el derecho de conocer de manera transparente, sencilla, directa, actual, los detalles que integran las leyes que los están rigiendo. Lo anterior permite que se eviten abusos, irregularidades, evasión, inflación y sobretodo que el contribuyente, que está obligado a pagar y que se le sustrae gran parte de su riqueza, conozca los detalles de nuestras leyes y de esa manera cumplan con los principios máximos de nuestra constitución.

EXISTENCIA REAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL.

El fenómeno tributario, tan antiguo como el mismo hombre, se han manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que sobre algunos individuos ejercen otros, para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que son impuestos unilateralmente.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistadores diversas cargas que éstos debían cubrir; porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba que cargas deberían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego con el nacimiento del Estado, su poder se manifestó con la imposición de cargas a su población.

La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla, de igual modo se han establecido una serie de principios, que deben regir la potestad tributaria, que permite evitar una serie de efectos y consecuencias económicas, políticas y sociales de un Estado. Por ello, el seguimiento de los principios de los impuestos es fundamental para el buen funcionamiento y desarrollo de un país, pues permite que las contribuciones-

sean un instrumento importante para la consecución de los fines del Estado.

En virtud de lo anterior, podemos desprender que a través de la evolución del fenómeno tributario se han manifestado una serie de principios. Estos principios de gran importancia, dan base y fundamento a la imposición tributaria y permiten que la proporcionalidad, equidad y la justicia se manifiesten, con el fin de hacer menos brutal la carga fiscal para el contribuyente.

El principio de Transparencia Fiscal a la cual hicimos alusión, es medular para el presente trabajo. Se ha venido manifestando en diversas leyes, en estudios realizados por conocedores de la materia, en nuestras propias leyes, nuestras autoridades pregonan la transparencia y sin embargo de acuerdo con la última reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se niega totalmente este principio, (al incluir en el precio de los bienes o servicios el impuesto a pagar, art. 32, fracción III). Pretendemos hacer manifiesto que el principio de Transparencia Fiscal, realmente existe; como en lo manifestado por:

Adam Smith, en su libro "La Riqueza de las Naciones", dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que

por su acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.

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 esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".

2. Principio de Certidumbre. Adam Smith escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. La inseguridad del impuesto estimula insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando son insolentes o corrompidos. "La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que, lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre".

El significado de este segundo principio es que el -

pago de los impuestos es bastante complicado para el contribuyente como para que los daños aumenten por la manera de recaudarlo. ¹

Se supone que en México, este principio se ha manifestado fielmente sin embargo en la aplicación del impuesto al valor agregado y como resultado de la reforma ya mencionada no se respetó, al incluir el impuesto en el precio de bienes y servicios.

3. Principio de Comodidad. "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

4. Principio de la Economía. Los impuestos, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, esto de las cuatro maneras siguientes:

Primera: el cobro de los impuestos puede exigir un gran número de funcionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

¹ Einaudi, Luigi, Principios de Hacienda Pública, México - 1948, p. 144; Smith, Adam, obra citada por: De La Garza Sergio Francisco: Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 404.

Segunda: Puede constituir un obstáculo para la actividad de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

Tercera: Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

Cuarta: El someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias vejaciones y tiranías innecesarias. 1

La Revolución Francesa que genera la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto se establece que "Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver

1. Smith, Adam. La Riqueza de las Naciones, trad. española-Aguilar Madrid, 1956, página 648.

el empleo que se le da y de determinar la cuota, el seguimiento, el cobro y la duración". En este principio se manifiesta lisa y llanamente el principio de Transparencia Fiscal. 2

De la Garza Sergio Francisco, señala los principios creados por Adolfo Wagner y para objeto del presente trabajo, señalaremos el siguiente principio:

Wagner, postula los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, los cuales son: la fijeza en la imposición, la cual expresa en las siguientes reglas:

1a. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.

2a. La simplicidad exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatoria admitidas.

3a. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

2. Delgadillo, Gutiérrez, Luis Humberto; Principio de Derecho Tributario, Editorial PAC, México 1985, pág. 54.

4a. Emplear en las leyes y los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5a. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes pero a veces su realización es difícil.

6a. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, no sólo los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

7a. Las disposiciones relativas a las penas, defensas ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8a. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

Todos estos principios formulados por Wagner, aunque no han tenido gran aceptación en las legislaciones modernas, que permiten reafirmar el principio de Transparencia Fiscal.

Respecto a la existencia real de la Transparencia Fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente:

"Que para la validez del tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero sea destinado a los gastos públicos, sino también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base tasa y época de pago, estén contenidos de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictados con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley establece el tributo; debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discre-

Criterio Adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citado por el Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, página 374, Tomo I.

ción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria pueden enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE".

De acuerdo con los principios enunciados por Adam - Smith en su obra "La Riqueza de las Naciones", los enunciados creados por Adolfo Wagner y el criterio de la Suprema - Corte de Justicia de la Nación, así como lo enunciado en la declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano; podemos afirmar que la Transparencia Fiscal si se ha manifestado y existe realmente, pero no se ha manifestado en la - aplicación del Impuesto al Valor Agregado, es decir se le - permite al particular manejar el impuesto, al incluir en el precio de bienes o servicios el impuesto a pagar y de ese - modo, no se respeta los principios mencionados anteriormente y repercute en la economía de la población.

EXISTENCIA CONSTITUCIONAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL.

¿Realmente existe en la Constitución lo que nosotros llamamos Transparencia Fiscal?. Trataremos de dar respuesta, realizando un pequeño análisis de nuestra constitución.

Es el caso de insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado Constitucional, que lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicios de los intereses sociales - que le toca cumplir. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por autonomasia, del impuesto, a través del pago de una prestación incondicional.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal. Más para que acto no sea un acto indebido, ni este sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea de acuerdo a lo establecido por nuestra Constitución Política, limita la Soberanía en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimiento del capital, el trabajo o de la relación de uno y otro. El límite consti

tucional, a la facultad del legislador, para dictar un impuesto a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado de la política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus pagos públicos, estimados, dentro de éstos los sociales y para su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, - que si mayor es el potencial económico del contribuyente, - mayor tendrá que ser el impuesto aunque, invariablemente, - en proporción a su capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el establecimiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para és -

tos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico. 1

Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos - "Contribuir para el gasto público, así de la Federación - como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado una exposición de este principio de legalidad, al señalar que no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo - sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como puede ser el sujeto, - objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictados con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento con

1. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y cinco Años, Tomo I (Seminario de Derecho Fiscal, UNAM.), México, - 1989, pág. 372.

cor la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley establece el tributo y debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. 1

Del anterior criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podemos desprender que la Transparencia Fiscal existe en nuestra Constitución y que se encuentra manifiesto en el principio de Legalidad, el cual se ajusta adecuadamente, a los deseos y a la inquietud del presente trabajo; que es el de demostrar por un lado que existe la transparencia en la Constitución en materia tributaria y por el otro lado, que se niega en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

1. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación - (En materia de garantía de legalidad), Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años Tomo I, página 374.

**TRANSPARENCIA EN LA APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO.**

EXISTENCIA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL ANTERIOR A LA
REFORMA.

Haciendo un poco de historia para conocer la situación que guardaba "El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles"; respecto a la Transparencia Fiscal, objeto del presente estudio. Mencionaremos que una de las causas por las que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles fué sustituido por el Impuesto al Valor Agregado, es precisamente que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles presentaba una serie de atrasos y no permitía una recaudación con las ventajas que ofrece el impuesto al agregado. Debemos preguntarnos si en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles existía la Transparencia Fiscal, es un rotundo !no! la razón es que se conocían las tasas sobre todo la tasa general del 4% y la 5%, 7%, 10%, 15%, 30% y sin embargo la tasa del 4%, al llegar al consumidor se convertía en una tasa del 10%, ya que este impuesto-grava en cascada, es decir, en cada etapa de la producción se aplicaba el 4%. Ante esta situación no estaba manifiesta la ransparencia Fiscal.

Por otro lado al presentarse la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado el día 29 de noviembre de 1978, se atacó el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, pre-

cisamente por que al estar oculto o disimulada la carga fiscal, presentaba ciertos resultados nocivos del impuesto en cascada. La iniciativa hacía la siguiente mención:

"El impuesto al valor agregado que se propone en esta Iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna".

Por otro lado la iniciativa proponía lo siguiente: -
"En el nuevo sistema (IVA) es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslade". 1 Definitivamente en esta Iniciativa la Transparencia Fiscal si existía.

1. Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado Revista del Tribunal del Estado de México. (Documentos Oficiales), Año III, enero, abril, México, 1979, pág. 248 y 249.

En el Dictamen de la Cámara de Diputados sobre la -
Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se señala
que dentro de la mecánica de aplicación del IVA es la si -
guiente:

"En cada operación, sobre el valor total de la venta,
prestación u operación gravada se estima el 10% como impues-
to, mismo que se traslada al consumidor en forma expresa y -
separado del Precio". Aquí se señala la importancia de que -
el consumidor conozca adecuadamente la carga fiscal.

En la Discusión y aprobación de la Cámara de Senado-
res del proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, men-
cionan lo siguiente:

"La Cámara de Senadores reconoce originalmente el -
principio de Transparencia, pues es de vital importancia -
que el pueblo conozca de sus obligaciones y de sus derechos
y sobre todo tratándose de su riqueza. En virtud de lo ante-
rior la Cámara enuncia lo siguiente: "Aunque el IVA es un -
impuesto indirecto, el consumidor final siempre está en -
posibilidad de conocer y cuantificar el importe exacto del
impuesto que se le traslada". Este aspecto ya no se cumple -
con al reforma en la cual se permite incluir el impuesto en
el precio y de ese modo no es posible que la carga fiscal -
pueda cuantificarse claramente el precio y el impuesto.

Algunos autores han manifestado lo siguiente:

El Lic. Benjamín Zavaleta Rodríguez señala: quien - paga los impuestos indirectos casi no lo siente en virtud - de que, por lo general, el impuesto está incluido en el pre-
cio, resultado de ello que el consumidor no reacciona con - tra el fisco sino contra del precio y del comerciante que - le vende el producto, si lo estima gravoso. 1

El Lic. José López Portillo, al respecto se pronun-
cio de la siguiente manera, en un estudio realizado:

"Para que el contribuyente pueda acreditar el impues-
to, es necesario que conste expresamente y por separado lo-
que caracteriza el impuesto como un gravamen de autocontrol
que dificulta la evasión (IVA).

En un impuesto como el de ingresos mercantiles en el
que el gravamen se oculta en el precio, es bien difícil -
conocer la carga tributaria que puede llevar un producto; -
sin embargo, en un sistema de impuesto al valo : agregado de
se puede conocer su monto ya que como dijimos anteriormente,
se traslada expresamente y por separado. 2

1. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año -
III, enero, abril, México, 1979, pág. 254.
2. Impuesto al Valor Agregado, pensamientos de José López -
Portillo, sobre Política Tributaria del Tribunal Fiscal-
de la Federación, 45 años, México, 1989, pág. 70 y 71.

Por lo anterior podemos afirmar que la transparencia fiscal se manifestaba antes de la reforma de la fracción - III del artículo 32 de la Ley, en vigor a partir del 1o. de enero de 1981, se autoriza a la autoridad hacendaria para - que, a través de reglas de carácter general, pueda establecerse que el monto del impuesto se incluya en el valor de - la contra prestación pactada.

1. Impuesto al Valor Agregado, pensamientos de José López - Portillo, sobre Política Tributaria del Tribunal Fiscal - de la Federación, 45 años, México, 1989, pág. 70 y 71.

EXISTENCIA REAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL EN LA LEY DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Originalmente en la ley del impuesto al valor agregado sí se manifestaba la Transparencia Fiscal, ya que obligaba al contribuyente (productores y comerciantes), a trasladar el impuesto de manera general en forma expresa y por separado. Deducimos que se pretendía evitar errores cometidos en la ley derogada y sustituida por el IVA. Inicialmente el adquirente conocía perfectamente la carga fiscal que tenía que soportar. Sin embargo a partir de 1981 la Ley ha sufrido una serie de cambios a saber:

El artículo 10. párrafo tercero, no ha sufrido ninguna reforma y continúa manifestándose la Transparencia Fiscal, al expresarse de la siguiente manera:

"El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios".

El artículo 32 se expresan claramente las obligaciones de los contribuyentes, y en la fracción III de dicho artículo se expresaba de manera "Transparente" la obligación por un lado del contribuyente de manifestar expresamen

te y por separado el impuesto a trasladar y por otro lado - el adquirente conocía de manera clara y transparente la - tasa que estaba obligado a pagar por un bien o un servicio. Lo anterior se encontraba manifiesto al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado el 1.º de enero de 1980, el cual se encontraba de la siguiente manera:

Artículo 32 - Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículo los de esta Ley, los siguientes:

Fracción III - "Expedir documentos que comprueben el valor de la contraprestación pactada, señalando en los mismos, expresamente y por separado, el impuesto al valor agregado que se traslada a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente, o reciba los servicios. Dichos documentos deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba - efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días naturales siguientes a aquél en el que realicen los supuestos señalados en los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley". 1

Sin embargo la fracción tercera del artículo 32 sufre una reforma que, entra en vigor a partir del 1.º de enero de 1981, mediante la cual se autoriza a la autoridad ha-
1. Ley del Impuesto al Valor Agregado, en vigor en la República Mexicana, el 1.º de enero de 1980.

cendaria para que, a través de reglas de carácter general, pueda establecerse que el monto del impuesto se incluya en el valor de la contraprestación pactada, cuando se trate de actos o actividades que por su monto o por tratarse de determinadas ramas de actividades se considere conveniente otorgarse esas facilidades; subsistiendo, sin embargo, la obligación de los contribuyentes favorecidos con tales autorizaciones, de trasladar en forma expresa el impuesto cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use goce temporalmente el bien, así lo solicite.

Esta reforma un tanto caprichosa por parte de la autoridad, da la pauta y se inicia la negación de la transparencia Fiscal, al autorizar a la autoridad hacendaria para que a través de reglas especiales se incluya el impuesto en el valor de la contraprestación. 1

La fracción III antes mencionada del artículo 32, es derogada a partir del 10. de agosto de 1985 y el cual se expresa de la siguiente manera:

"Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio de los bienes y servicios se ofrezcan, así como -

1. Exegesis del Impuesto al Valor Agregado, Margain Manautou. Emilio. Universidad de San Luis Potosí, Editada por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, - pág. 28, 49, 50.

en la documentación que se expida, salvo que en este último el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien solicite comprobante que reúna los requisitos señalados en el párrafo anterior". Podemos afirmar que al realizar estas reformas, tanto de 1981 y de 1985 respectivamente se niega de manera rotunda un derecho que es el de la Transparencia Fiscal manifiesta en nuestra constitución, al no permitir a la población conocer lisa y llanamente la cantidad a pagar, en cumplimiento de sus obligaciones plasmadas en el artículo 31 de la Constitución. De tal suerte que en la Ley del IVA se pretende disfrazar una aparente Transparencia, ya que dista demasiado de la realidad al realizar reformas que crean confusión al pueblo que es el único pagano; al expresar inicialmente en preceptos como el artículo 10. manifiesta que la carga fiscal se traslade en forma expresa y por separado y por otro lado, concretamente en el artículo 32 fracción III que cuando se trate con el público, el impuesto se incluya en el precio de los bienes y servicios, y se deja a discreción del adquirente el solicitar que le sea manifestado el impuesto en forma expresa y por separado. De lo anterior podemos afirmar que lo que se pretende es confundir al verdadero contribuyente, el cual de acuerdo a ciertas encuestas, expresaron que no existe tal impuesto y otros desconocen el tipo de tasa aplicables respectivamente en cada situación prevista por la ley.

Por otro lado en el artículo 80. del reglamento de -
la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se faculta al contri-
buyente para no trasladar en forma expresa y por separado -
el impuesto a la tasa del 0%, de este modo se niega la --
Transparencia Fiscal, probablemente por considerar de poca
importancia, ya que se trata de excepciones al pago del im-
puesto y es la misma situación que se ha venido manejando -
el pueblo, que no es técnico en la aplicación del impuesto,
desconoce todo lo relativo y por tanto existe una obscuri-
dad, lo que permite una serie de fraudes en contra del pue-
blo y de la Ley.

RAZONAMIENTO DEMOSTRATIVO DE LA INEXISTENCIA DE LA
TRANSPARENCIA FISCAL EN LA APLICACION DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO.

Si bien es cierto que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que ha permitido unificar países, lograr un adelanto económico, lograr en los mercados una mejor competencia, una posible y próspera recaudación fiscal etc.; es cierto también que ha creado una gran inflación en aquellos países que no han cumplido con las reglas más elementales - para su aplicación inicial o simplemente las han manejado a su libre arbitrio, por falta de conocimientos de los tecnicismos intrínsecos del Impuesto al Valor Agregado. En nuestro país, al igual que otros que, no han cumplido con las - "reglas elementales" se han presentado infinidad de problemas que se han ido resolviendo como lo haría un remendón, - improvisando, tapando, etc. sin medir y calcular las consecuencias. Este es el caso de la negación de la "Transparencia Fiscal" en la aplicación del impuesto y el problema se presenta en el momento en que se reforma el artículo 32 - fracción III de la Ley del IVA, en cuya reforma se autoriza a incluir el impuesto en el precio; lo que trae como consecuencia, primero que, se niegue los principios previstos en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual se inclina porque todo contribuyente debe conocer de manera clara y

transparente la fecha de pago, forma de realizarse, la "cantidad a pagar" y los obligados al pago de los impuestos. En virtud de lo anterior deducimos que con la reforma mencionada, la ~~de~~ incluir el impuesto en el precio de los bienes o servicios, se le niega el derecho al adquirente de conocer la tasa aplicada en los productos. Si bien es cierto se le da el derecho al adquirente de solicitar que el impuesto le sea desglosado, es decir, que se le separe del precio, sin embargo esta situación sólo es conocida por un reducido grupo de adquirentes; obviamente aquellos que pueden acreditar el impuesto, en otras palabras los contribuyentes para lo grar la devolución del impuesto y no de ese modo el pueblo-que es el verdadero contribuyente.

Por otro lado se han creado una serie de tasas aplicables en este impuesto que el pueblo desconoce, debido que se encuentran establecidos en la Ley y que el pueblo también desconoce por cuestiones obvias (cultura general), por lo tanto se podría aplicar tasas mayores o menores, sin que el adquirente se entere jamás; cosa que la autoridad ha venido realizando. Al negarse la Transparencia Fiscal como es claro que se ha realizado con la intención por parte de la autoridad de que el pueblo no haga valer sus derechos y no se manifieste en contra de dicho impuesto. Lo anterior que es de gran importancia para la autoridad ya que de ese

modo no se ataca al "fisco" sino al comerciante y los precios.

La reforma es muy sencilla, simplemente se incluye el impuesto en el precio y prácticamente desaparece el impuesto, para la mayor parte del pueblo y no así para la autoridad y el contribuyente. Con estos razonamientos pretendemos demostrar que se niega la Transparencia Fiscal y se abusa de la facultad que concede la Constitución a nuestras autoridades.

CONSECUENCIAS DE LA INEXISTENCIA DE LA TRANSPARENCIA DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Como resultado de la inexistencia de la Transparencia Fiscal, se suscitan una serie de consecuencias negativas para el "verdadero contribuyente" en un impuesto indirecto, son nefastas pues afecta directamente la economía - cada vez más sangrada del pueblo mexicano. Por lo tanto, - podemos hacer mención de las consecuencias más sobresalientes, que trae consigo la negación de la Transparencia Fiscal, a saber:

- Al incluirse el impuesto en el precio, desaparece para el adquirente ficticiamente el impuesto al valor agregado.

- La población desconoce la cantidad a pagar tanto bien del como el mismo impuesto;

- La autoridad ejerce un control de tasas, sin importar de que manera se afecta a los grupos menos favorecidos;

- Se incrementa la evasión fiscal por parte del contribuyente, afectando gravemente la economía del pueblo;

- El incluir el impuesto en el precio de los bienes y servicios, se ha provocado una gran inflación.

- El incremento de los precios se le atribuye a los productores y comerciantes y la autoridad se le exceptúa de responsabilidad;

- Unicamente llevan un control exacto del impuesto - los grandes comerciantes y no el pequeño comercio, pues cobran el impuesto pero no lo manifiestan al fisco y de ese modo afectan al erario y al pueblo;

- Se crea una gran conformidad al pueblo respecto al impuesto, debido al engaño del que es objeto;

- La autoridad demuestra su ignorancia hacia los sig temas tributarios;

- Al negarse la Transparencia Fiscal se ha permitido en enriquecimiento de un grupo reducido de personas, que han sabido obtener provecho de la situación;

- Obviamente la autoridad se evita todo tipo de mani festación por parte del pueblo en contra del impuesto;

- De manera general con este tipo de reformas lo úni co que se ha logrado es afectar al pueblo desde muchos puntos de vista, al afectarse en su economía y al erario y - como consecuencia un grave atraso, bienestar social y al - desarrollo material de la nación.

CONCLUSIONES

- Podemos concluir que el impuesto al valor agregado se incluye dentro de los impuestos indirectos.

- En el impuesto al valor agregado se presenta el siguiente mecanismo; el aplicar a los bienes y servicios un impuesto general al consumo, exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios sea cual fuere el número de transacciones ocurridas en el precio de producción, en cada transacción el impuesto será exigible previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que se gravó directamente el costo de los distintos elementos constitutivos del precio.

- En cuanto a la conceptualización del impuesto al valor agregado, en nuestras leyes, no existe un concepto de dicho impuesto, es curioso se pretende incluirlo dentro del mecanismo de aplicación de dicho impuesto. Ante esta situación debemos concluir que existe una laguna al respecto.

- Es importante considerar que como nación formamos parte de una comunidad mundial; pero esto no significa que nosotros no presentemos nuestra propia identidad, valores y sobre todo creatividad para determinar e iniciar nuestros propios sistemas impositivos, sin tener que recurrir a sistemas creados para otros grupos con tradiciones, costumbres,

ideales, conciencia y otro tipo de autoridad. Debemos recordar que somos un pueblo con pasado y ese pasado es grande, fuerte, creativo y no así como lo consideran nuestras "pobres autoridades", somos México y México puede y es grande.

- Es importante concluir que nuestro pueblo y gobierno no tenían una preparación adecuada, para que el Impuesto al Valor Agregado fuera aplicado en nuestro país, debido a su tecnicismo y complejidad.

- Definitivamente otros países han adoptado el impuesto al valor agregado y lo han adoptado después de entender el impuesto de manejarlo y concientizarse de que el impuesto en cuestión es el adecuado a las necesidades del Estado.

- Los resultados de acuerdo a la adopción del impuesto al valor agregado han sido muy relativos; en algunos casos se ocasionó una gran inflación en algunos otros los resultados fueron favorables, algunos simplemente consideraron no oportuno y continuaron con sus sistemas tradicionales. Los primeros países a raíz de su adopción se presentó una grave inflación al no seguir las normas necesarias para la implantación del nuevo sistema tributario y en ocasiones el desconocimiento total del mismo; los otros les favoreció como el caso de la Comunidad Económica Europea. Que lo adop

taron con una serie de reformas que eran necesarias para el buen aprovechamiento del mismo; algunos otros países continuaron con sus sistemas tradicionales como es el caso de Ja pón y de Estados Unidos, por considerar que no era propicio para el buen desarrollo de su pueblo y que el actual les ofrece mejores ventajas.

- Si bien es cierto México requería el cambio, pero un cambio interno exacto sin demagogía y un control del sis tema tributario existente y de ese modo se admitiría un nue vo sistema, de acuerdo a las necesidades propias del país. Situación que no se previó simplemente se introdujo el Im puesto al Valor Agregado considerándolo como una panacea para México.

- Las causas y razones para introducir a nuestro país el Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a nuestros legisladores, lo consideramos como un simple apoyo a la ini ciativa y al presidente su "jefe inmediato" y con el pretexto de modernizarse. Es lógico suponer que los legisladores desconocían de manera total este sistema tributario tan com plejo y de gran tecnicismos, en virtud de lo anterior los legisladores debemos suponer que se preocupan muy poco de las necesidades, bienestar y desarrollo del pueblo.

- En nuestro país se contaba antes de la vigencia -

del impuesto al valor agregado con un sistema tributario -- atrasado y muy variado que agotaba definitivamente al contribuyente; pues eran sistemas conocidos en "cascada" y fundamentalmente no existía, ni existe un control del contribuyente lo cual permitía una gran evasión y así ocasionando daños imposibles de cuantificar.

- En cuanto a las reglas y procedimiento del impuesto al valor agregado, reviste una gran dificultad para países subdesarrollados o en vías de desarrollo, como se ha venido manifestando. Todo esto es el resultado normal y lógico el de imitar a otros países y no preocuparse el de conocernos a nosotros mismos y así crear y adaptar los sistemas que necesita la nación.

- Es pan nuestro de cada día que nuestras autoridades, el manifestar que todos sus actos son claros, transparentes y fundados en la ley y sin embargo la transparencia manifestada en las leyes no tuvieron cavida como consecuencia de la aplicación de dicho impuesto, al incluir en el precio el impuesto y de ese modo desaparecerlo a la vista del pueblo y violando los principios que protegen al pueblo.

- Es curioso que al iniciarse la vigencia del impuesto al valor agregado, se estableció que el impuesto debería

manifestarse por separado del precio respetando así los principios de la constitución de que el contribuyente debe conocer por si o por su representante la cantidad a pagar y sin embargo con las reformas del 10. de diciembre de 1982, y la del 2 de agosto de 1985, se niega rotundamente esos principios establecidos en la constitución. No solamente se niega los derechos del pueblo sino también cubren toda manifestación que pueda existir por parte del pueblo respecto a las elevadas tasas a pagar. Es claro que la autoridad al realizar reformas actúan como verdaderos "políticos" responsables de la crisis del país. Por otro lado con las reformas no es posible determinar claramente a quienes se le atribuye el incremento del precio de un bien o servicio; al impuesto, al productor o al comerciante.

- Cuando existen cambios y no existen fundamentos de gran valor o motivo suficiente para la realización de los mismos, las consecuencias negativas no se hacen esperar, de igual modo el impuesto al valor agregado al sufrir la reforma de incluir impuesto en el precio de bienes y servicios se manifieste una serie de consecuencias negativas para la consumidor final y no así para la autoridad y el comerciante, contraviniendo lo establecido por la Constitución Política y los lineamientos establecidos por conocedores de la materia en cuestión, a saber:

- No se respeta los lineamientos internacionales en materia de aplicación del Impuesto al Valor Agregado.

- Se cae en el mismo error que se presentaba en el anterior impuesto. (Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles).

- Desaparece para el verdadero contribuyente el impuesto.

- Las tasas aplicables en dicho impuesto son manejados a criterio y voluntad de la autoridad.

- No se respeta los establecidos por la ley, de que todo impuesto debe ser "Transparente" para el contribuyente.

- Se genera una grave inflación, dañando la economía del sacrificado pueblo mexicano.

- Se permite el incremento incontrolable del fenómeno de la evasión fiscal y lo que es más grave los daños que esto genera a la nación al verse obligada a incrementar su débito.

- Se protege y se fomenta un enriquecimiento ilegal de ciertos y privilegiados grupos y lo grave para un futuro no muy lejano la inconformidad que se va a manifestar en los grupos mayoritarios del país al verse mermado su patrimonio económico. Todo lo anterior se lo debemos a la negación de la Transparencia Fiscal.

BIBLIOGRAFIA.

- COSCIANI CESARE, El Impuesto al Valor Agregado.
Editorial de Palma, Buenos Aires, 1969.
- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano.
Editorial Porrúa, 1985.
- DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho
Tributario.
Editorial Pac.1986.
- DERROQUIN PHILIPRE, Impuesto Sobre el Valor Añadido de la
Comunidad Económica Europea.
Editorial de Derecho Financiero, Madrid,1981.
- DUE F JOHN, Análisis Económico de los Impuestos.
Librería el Ateneo Editorial Buenos Aires, 1961.
- ENSAYOS JURIDICOS DE LA REVISTA DEL TRIBUNAL DEL ESTADO
DE MEXICO.
Año III, enero, abril 1979.
- JAVIER MORENO PADILLA, Ensayos Jurídicos de la Revista
del Tribunal del Estado de México.

- FLORES SOLANO, Ensayos Jurídicos de la Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.

- FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Fianzas Públicas Mexicanas.
Editorial Porrúa, México 1986.

- GIANINI A A E., Instituciones de Derecho Tributario, N. L., contra Jarach, Dino, El hecho Imponible.

- Impuesto al Valor Agregado, México, Leyes y Decretos, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1990, Ley de Coordinación Fiscal México,, SHCP., 1979, vol. 75.

- KALDOR NICHOLAS, Impuesto al Gasto, Traducción de Ruben Pimentel, México, Fondo de Cultura Económica, 1963.

- LOPEZ DE LA ROCHE CARMEN A., Referencias a una Nueva Forma Tributaria.
Separata de la Revista Nos. 1,2 de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Zulia.
Editorial Universitaria Luz de Maracaibo Venezuela 1968.

- MARGAIN MANAUTOU, Exegesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano.
Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1981.

- MEXICO, LEYES Y DECRETOS, etc., Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas, México, SCHP, 1981.
- ORTEGA JOAQUIN B., Apuntes de Derecho Fiscal.
- RETCHKIMAN R. BENJAMIN, Política Fiscal Mexicana. Universidad Nacional Autónoma de México, 1979.
- RAUL RODRIGUEZ LOBATO, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Publicación tetra-mensual, Impresa en Editorial América.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, Cuarenta y Cinco Años Tomo I.
- DICTAMEN DE LA CAMARA DE SENADORES, Sobre el Proyecto al Valor Agregado. Indice General, enero, abril 1979, Revista del Tribunal del Estado de México, año III.
- DICTAMEN DE LA CAMARA DE DIPUTADOS, Sobre la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, enero, abril 1989, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, año III
- SAINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho, Vol. I
- SMITH ADAM, La Riqueza de las Naciones. Traducción Española, Madrid, Aguilar 1959.