

884  
2ej

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MEXICO



FACULTAD DE DERECHO

"EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y ALGUNOS  
ASPECTOS CONSTITUCIONALES"



BRASIL

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

**MIRELLA VEGA GONZALEZ**



CIUDAD UNIVERSITARIA

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1981



## **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

### C A P I T U L O P R I M E R O

#### CONSIDERACIONES GENERALES.

1.1.- Marco Histórico.	1
1.2.- Concepto de Impuesto a la Venta.	5
1.3.- Modalidades del Impuesto a las Ventas.	8
1.4.- Internacionalización del Impuesto al Valor Agregado.	16

### C A P I T U L O S E G U N D O

#### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

2.1.- El Impuesto al Consumo en México.	31
2.2.- Antecedentes Legislativos del Impuesto al Valor Agregado en México.	34
2.3.- Anteproyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	40
2.4.- Proyecto de la Ley del Impuesto al Valor-Agregado.	44

### C A P I T U L O T E R C E R O

#### LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MEXICO.

3.1.- Concepto del Impuesto al Valor Agregado.	49
3.2.- Estructura del Impuesto al Valor Agregado.	56
3.3.- Métodos de Determinación del Impuesto al Valor Agregado.	69
3.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado.	78

### C A P I T U L O C U A R T O

#### CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.1.- Justificación del Poder Tributario.	81
4.2.- Antecedentes de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional.	87
4.3.- Fundamento Constitucional del Impuesto al Valor Agregado.	94
4.4.- Proporcionalidad y Equidad del Impuesto al Valor Agregado.	100
4.5.- Límites Constitucionales de las Contribuciones.	107

## C A P I T U L O Q U I N T O

### ASPECTO INTERNACIONAL.

5.1.- Relación del Impuesto al Valor Agregado de México respecto de otros países.	114
5.2.- Efectos del Impuesto al Valor Agregado en el Ambito Internacional.	119
5.3.- Características del Impuesto al Valor Agregado en el Ambito Internacional.	127
CONCLUSIONES.	136
BIBLIOGRAFIA.	140

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

Siendo la actividad tributaria el principal financiamiento interno del Estado en el desarrollo de su actividad, y los impuestos la fuente de ingresos más importante y que más impactan económicamente a la población, resulta interesante realizar un estudio general sobre el impuesto y sus diferentes modificaciones, con el fin de determinar sus ventajas y desventajas y al analizar su aspecto constitucional (artículo 31 fracción IV), justificar esta recaudación del Estado frente al contribuyente, quien no alcanza a comprender la necesidad de establecer un control económico financiero del Estado por verse afectado directamente; trayendo consigo cierta incertidumbre y desconfianza.

Ahora bien a más de diez años de haber entrado en vigor el Impuesto al Valor Agregado, este se da dentro de nuestro sistema impositivo como una decisión económica necesaria para evitar la enajenación y acumulación de impuestos, por lo que me parece interesante hacer un análisis comparativo de esta figura, a nivel internacional inclusive, para dar al contribuyente una mayor visión; señalando cuales son sus efectos reales, sus lineamientos esenciales, sus características y sus objetivos.

## C A P I T U L O I

### CONSIDERACIONES GENERALES

#### 1.1.- Marco Histórico.

Los Aztecas tenían una recia organización fiscal, misma que establecía severas sanciones en caso de evasión o resistencia al pago del gravamen tributario.

Los habitantes de Tenochtitlán, Tacuba y Texcoco manejaban grupos sociales y categorías de personas, donde se llegaba hasta la destrucción de las poblaciones por la falta de pago del tributo, aunque existían también disposiciones de carácter social, como la exención de pago de impuestos a --- huerfanos, ancianos, etc. así como la condonación de impuestos a los pueblos que sufrían pestilencia y esterilidad de sus tierras etc.

El tributo se establecía atendiendo a reglas del derecho consuetudinario.

La existencia colectiva trajo consigo una división del trabajo social, lo que acarreó la distinción y jerarquización de las clases, es por eso que el origen y fundamentación del tributo lo encontramos en la creación de los oficios y servicios necesarios para la vida colectiva.

El tributo consistía en prestaciones materiales, cosas o especies y prestaciones personales, servicios o trabajo.

El Tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI, se establecía de acuerdo a las relaciones políticas-

y sociales, entre pueblos y grupos, no se seguía un sistema tributario uniforme, la cunía del mismo se fijaba de acuerdo con el número de habitantes de los pueblos.

" El tributo fue siempre la principal de las cargas im-  
puestas a los indios. Pesó más fuertemente que ninguna otra  
sobre la economía de éstos y tuvo para ellos mayor repercu-  
sión social que los demás." (1)

Sin embargo, ante los ajustes que impondría la superpo-  
sición de las dos sociedades, la española y la autóctona, se  
trató de mantener un sistema tributario indígena flexible, -  
manejando una justicia tributaria; donde se señalaban cargas  
ordinarias referentes a los aspectos religiosos para el sos-  
tenimiento del culto, del clero y del aspecto civil, consis-  
tente en las prestaciones para casiques, gobernadores, alcal-  
des, oficiales indígenas y para las cajas de comunidad.

Las cargas extraordinarias; consistían en prestaciones  
para obras públicas, construcción de iglesias y para necesi-  
dades colectivas transitorias, entre otras.

Fue entonces que se fijaron requisitos tributarios co-  
mo la igualdad; esto es, que el tributo se fijara de acuerdo  
a las posibilidades y condiciones de las personas y que el -  
mismo fuera determinado, para evitar abusos y arbitrarieda-  
des; de esta manera se trató de estabilizar y ordenar el ré-

(1) Miranda José, El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI, Ira. Ed. -  
Btit. P.C.E. 1952. p.22.

gimen tributario.

Un verdadero impuesto al consumo se dio en la época de la conquista española mediante el tributo que gravaba las -- mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o que de -- éstos venían a Castilla.

De esta manera en el ámbito internacional, los tribu-- tos han existido desde siempre, por ser necesarios para la -- supervivencia del mismo Estado. Es necesario recordar que -- uno de los elementos fundamentales del concepto de Estado es el orden jurídico, el cual es creador y aplicador de otro -- elemento esencial que es el poder estatal el cual está limi-- tado por las atribuciones otorgadas al Estado mismo, donde -- para lograr sus fines, basados en las necesidades colectivas presisa de la aportación de contribuciones, tanto internas -- como externas ya que de su buen funcionamiento depende la -- economía, el progreso y la armonía del propio Estado.

El impuesto al consumo como base de la economía de --- cualquier país ha existido de una u otra manera dentro de ca-- da circunstancia y momento histórico de cada Estado.

En el antiguo Egipto 300 años antes de J.C. cualquier-- producto que se exportara a otro lugar donde sería consumido era gravado sobre el valor de esa mercancía.

En la Roma Imperial de Augusto en el año 9 D.C. se a-- plicó el gravamen de "cantissima rerum nenalium", consisten-- te en el pago del 1% sobre el valor de las ventas hechas en-- plaza pública y del 4% si la enajenación era de esclavos, ya

que tal venta se consideraba como de lujo. Fue tal el descuento por este gravamen que se bajó en un 50% en tiempos de Tiburcio y fue abolido totalmente por Calígula en el año 38 después de J.C.; el destino de este impuesto fue el de cubrir los gastos militares quedando exentos los productos de primera necesidad,

Este impuesto se volvió a aplicar en época de Nerón (54 al 68 D.C.) y de Constantino. El Emperador Justiniano lo introdujo también en su sistema de imposición (527 al 565 D.C.) y se fue desarrollando este primitivo gravamen a las ventas en las ciudades comerciales de Italia, Holanda, España, Alemania, etc.

En 1292 el rey de Francia, Felipe el hermoso estableció el gravamen sobre las ventas y compras, exceptuando las pequeñas transferencias y la adquisición de alimentos.

El impuesto a las ventas tuvo pleno resurgimiento después de la primera guerra mundial (1914-1918), dado que se necesitaban financiar los gastos hechos en dicha coalición.

Así se generalizaron una serie de impuestos sobre la venta de determinados productos con tasas moderadas que iban del 1% al 2% y que gravaban artículos de lujo.

## 1.2.- Concepto de Impuesto a la Venta.

La doctrina ha establecido una amplia clasificación de los impuestos. Para fines de nuestro estudio hemos adoptado la concepción que divide a los impuestos en directos e indirectos, ya que dentro de estos últimos se encuentran los impuestos a las ventas o al consumo.

Tradicionalmente se había afirmado que los impuestos indirectos eran aquellos que se podían trasladar y los directos a contrario sensu; sin embargo, esta diferencia ha sido muy criticada porque en algunos casos sí se pueden repercutir por el contribuyente.

Establece el Lic. Ernesto Flores Zavala en su obra, -- dos criterios de distinción entre ambos impuestos: el de "repercusión" y el "administrativo".

El primer criterio establece que los impuestos directos son aquellos en los que el fisco grava inmediatamente al contribuyente, sin que exista un intermediario entre este y el Estado, no grava al verdadero contribuyente sino por repercusión o traslación, de tal manera que en esta relación existen dos sujetos el pasivo y el verdadero pagador del impuesto.

Desde el punto de vista administrativo los impuestos indirectos son exigibles en el momento en que se lleva a cabo algún acto o actividad regulada por la ley tributaria, -- sin que se puedan detectar en forma inmediata los nombres de los contribuyentes; en cambio los impuestos directos recaen-

sobre el ingreso de los sujetos, o sea que gravan situaciones más o menos permanentes y el Estado podría obtener un listado de los contribuyentes de esta clase de impuestos y calcular anticipadamente el promedio de ingresos que va a recaudar, además de que el particular sabe perfectamente cuando y como pagarlos.

En cambio los impuestos indirectos son más fáciles de detectar por parte de la población puesto que afectan directamente su gasto, por lo tanto causan mayor resistencia y disgusto que los impuestos directos, además de que al promoverse aumentan por lo general los precios de los costos de producción.

Una de las formas que adoptan los impuestos indirectos son los generales a las ventas, puesto que estos gravan todas o varias de las etapas del proceso productivo y distributivo por el que pasan los bienes y servicios, cuya base se calcula sobre el valor total y son generalmente proporcionales.

El nombre genérico de impuesto a las ventas ha sido criticado por ser impropio, ya que no todas las formas jurídicas que regulan dicho gravámen son ventas desde un punto de vista formal sino que pueden presentarse bajo diversas modalidades como podrían ser la prestación de un servicio, o el uso o goce temporal de un bien.

Cesare Cosciani, en su libro "Impuesto al Valor Agregado", explica que una de las causas por las que se ha seguido

utilizando dicho título es por un mero proceso histórico, ya que estos impuestos, gravaban en un principio la venta de -- mercancías de lujo y poco a poco se fue extendiendo a otras -- figuras jurídicas como son la prestación de servicios, el -- arrendamiento, etc., sin que el legislador cambiase la denominación de impuestos a las ventas.

Aparte de esto, resulta muy difícil encontrar un nom-- bre adecuado que lo distinga de otros impuestos y que a la -- vez abarque las diferentes figuras jurídicas que regulan los impuestos a las ventas.

La opinión pública los ha denominado como "impuestos - generales al consumo" lo cual resulta más acertado y preciso ya que siempre es el consumidor final el que paga esta clase de impuestos por el fenómeno de traslación. De tal manera -- que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo.

### 1.3.- Modalidades del impuesto a las ventas.

En el impuesto a las ventas se puede gravar una o varias de las etapas del proceso de producción y distribución de un bien o servicio, de tal manera que de dichos impuestos se derivan las siguientes modalidades: impuesto plurifase acumulativo, impuesto monofase e impuesto sobre el valor agregado.

Los Impuestos Monofase.- Gravan en forma uniforme los productos, servicios, etc. en una sola etapa determinada del ciclo económico.

El problema que tiene este tipo de impuestos es el de saber determinar exactamente que fase del proceso es la que va a quedar gravada, la doctrina ha establecido que el mejor momento es cuando sucede el último intercambio, o sea del comerciante al consumidor porque así se evitaría una doble imposición.

Sin embargo cada Estado debe tomar en cuenta una serie de factores de tipo económico-social para determinar en que fase se va a gravar, como serían la preparación contable del comerciante y del productor, el interés que tenga el Estado en recaudar el impuesto antes que pase a manos del mayorista o después, etc.

Las ventajas de esta modalidad son las siguientes:

a).- En el aspecto internacional se puede obtener la exención de las exportaciones, ya que no tiene este impuesto efectos discriminatorios pues se puede calcular exactamente

con el fin de reembolsar el o los impuestos pagados.

b).- El consumidor conoce el impuesto que pagó y consiguientemente el valor del bien o servicio que adquiere; lo cual puede ser un instrumento para incitar al público a reducir o incrementar la adquisición de un determinado producto, influyendo en el desarrollo económico del país.

c).- no estimula la concentración vertical.

d).- Su recaudación es relativamente fácil ya que se reduce el número de contribuyentes, haciendo más fácil su control. Igualmente el contribuyente puede calcularlo fácilmente, lo que trae aparejado que no tenga tantos problemas contables y administrativos, evitándose pagar el sueldo de una serie de contadores y administradores.

Sin embargo, a pesar de las ventajas señaladas, estos impuestos tienen el inconveniente de que su tasa generalmente es elevada pues necesita conservar el porcentaje de recaudación lo cual incitaría a la evasión y una vez evadido esta clase de impuesto no se puede recuperar puesto que es una sola fase la que se grava y si se omite ésta ya no hay posibilidad de recuperarla en otra etapa.

Otra desventaja más, sería el efecto que causa en los precios, ya que al aumentarse la tasa se elevan considerablemente aquellos.

El impuesto Plurifase Acumulativo.- Grava todas las fases por las que pasa un determinado bien o servicio, desde la adquisición de las materias primas hasta su consumo en su

valor total, y se va incluyendo el impuesto ya pagado en el precio sin facturar por separado su tasa, la cual por lo general es muy reducida.

Entre las pocas ventajas que tiene esta modalidad, encontramos las siguientes:

a).- La recaudación y control por parte del Estado no son muy aplicadas siempre y cuando no se otorguen exenciones o se establezcan regímenes especiales para los contribuyentes.

b).- El aumento en los precios no es tan considerable como en el impuesto monofase, ya que queda atenuado el aumento de la tasa por el fraccionamiento de la recaudación en varias fases, dando lugar a una ilusión financiera para el comprador por quedar ocultos los impuestos en el precio.

c).- Las tasas a las que se encuentra sujeto este tributo son relativamente bajas, lo cual reduce la evasión.

d).- En un sistema puro de plurifase acumulativo no surge la duda sobre cual es la fase que va a quedar gravada ya que todas son gravadas.

Esta modalidad tiene las siguientes desventajas:

a).- Para efectos de exportación es discriminatorio a contrario sensu de los impuestos monofase, ya que no es posible calcular exactamente el impuesto que realmente se ha pagado porque es muy difícil establecer el número de fases por las que ha pasado un mismo bien.

b).- Un mismo producto puede llegar a tener precios di

ferentes porque se incrementa la integración vertical, ya -- que un bien puede pasar por mayor número de fases que otro -- igual hasta llegar al consumidor final.

Haciendo una comparación entre los impuestos monofase y los plurifase nos parece a simple vista que los primeros -- son mejor; sin embargo, depende mucho de la pureza con que -- se apliquen, sin muchas modalidades, y tomando en cuenta la -- situación económica de cada país.

Impuesto tipo Valor Agregado.- Este impuesto también -- es plurifase puesto que las empresas o el particular lo pa-- gan en todas las etapas del proceso económico, pero no es a-- cumulativo porque la base del gravamen no se calcula sobre -- el valor total, sino solamente sobre el valor que se le aña-- de a los bienes o servicios en cada etapa del ciclo de pro-- ducción.

En otras palabras, este impuesto presupone que cada -- producto o servicio irá aumentando de valor en cada etapa de -- la actividad económica hasta el momento en que llega a manos -- del consumidor final y sólo se gravara el aumento que se le -- haga al mismo, pudiendo acreditar el impuesto o los impues-- tos que sobre este mismo concepto se hayan pagado antes de -- aumentarle el valor al producto o servicio; por regla gene-- ral los elementos principales que aumentan dicho valor son: -- los sueldos y salarios pagados y otros impuestos que se ten-- gan que cubrir para la adquisición de insumos y principalmen -- te las utilidades que se pretendan ganar.

Con lo anterior se logra romper con el fenómeno de la acumulación, ya que sólo se grava en cada fase del proceso económico el valor que se le añade, puesto que se recupera el impuesto ya pagado siempre y cuando así se haya indicado separadamente en la factura, condición fundamental para el acreditamiento.

Tiene la ventaja al lado del impuesto plurifase acumulativo, que no se grava un mismo bien o servicio dos o más veces con el mismo impuesto; y al lado del impuesto monofase en que los diferentes intermediarios no pagarán de un solo golpe el impuesto.

Las ventajas de este impuesto son las que en seguida se enumeran:

a).- Facilita las exportaciones ya que se puede calcular fácilmente el monto del impuesto absorbido en el mercado interno, de esta manera se estimulan las exportaciones pues quedan exentos del pago de dicho impuesto.

b).- Evita el establecimiento de las empresas en forma vertical.

c).- Se genera un autocontrol que evita el fraude, ya que tanto las personas morales como físicas retienen la parte proporcional del impuesto que les corresponde extendiendo facturas como comprobantes de ese pago.

d).- no necesita una contabilidad detallada por parte del contribuyente.

e).- Aunque su tasa de imposición es más elevada que -

la de los impuestos plurifase su base es menor, lo que en -- promedio resulta igual para ambos impuestos y desde luego -- una tasa más baja al lado de los monofase.

f).- Certeza por parte del consumidor del valor de adquisición y del impuesto que paga.

No obstante las ventajas de éste sistema, el mismo tiene los inconvenientes que enseguida señalamos:

Esta modalidad es más criticada en su aspecto práctico que teórico, ya que sufre serias desviaciones que rompen con su pureza.

Uno de los inconvenientes de esta clase de impuestos -- es que se basa en la contabilidad y facturas que presentan -- las empresas o personas físicas, las cuales pueden ser irregulares, por tanto su ventaja de no evasión se ve seriamente afectada. La Administración Pública debería tener los medios necesarios para poder cotejar las facturas e interpretar la contabilidad de los contribuyentes, ya que por lo general -- existe un acuerdo entre productor, intermediarios y comerciantes, en el que el primero extiende facturas en las que -- consigna una cantidad menor a la que realmente vendió, de -- tal manera que el comerciante recibe mercancía por la que no se le extendió factura, la cual vende agregándole el impuesto al Valor Agregado que no ha pagado, por consiguiente existe una ganancia para el vendedor no declarada al fisco, esta concurrencia delictuosa entre productor, intermediario y comerciante se encuentra muy extendida en nuestro país, ya que

la autoridad tributaria carece de los medios idóneos para detectar esas irregularidades, como debería ser una mayor capacitación técnica del personal burocrático, centros de control electrónico para archivar y cotejar datos y tener un control cruzado de ventas y compras.

Otro problema, es la dificultad para determinar qué bienes adquiridos para elaborar el producto deben descontarse para fijar la base y pagar el impuesto, si todos o solamente los más necesarios, lo que dependerá de la forma en que cada Estado norme su procedimiento del Impuesto al Valor Agregado.

Este sistema de Valor Agregado si otorgase una serie de exenciones acarrearía el problema de romper con el autocontrol, ya que el siguiente adquirente no tendría la factura necesaria para comprobar el pago del impuesto.

Los tres sistemas como hemos visto, tienen sus ventajas y desventajas y cada país es el que deberá estudiar cual es el mejor para establecerlo en su régimen tributario, o si adopta un sistema combinado con las dos modalidades; para lo cual deberá tomar en cuenta diversos factores como por ejemplo, su avance económico, aceptación por parte del pueblo de la implantación de un nuevo sistema, nivel técnico tributario alcanzado por la población, etc.

Además cada país aplicara el impuesto de diferente forma que otro sin que en su esencia cambie, así por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado en los países en vías de desarro-

llo se deja exento totalmente a los agricultores, pues son -- personas por lo general analfabetas que no podrían llevar -- una contabilidad adecuada; y si los hicieran sujetos de este impuesto agravarían más su situación; en cambio los países -- industrializados, por lo general, sí los hacen sujetos del -- impuesto aunque con un procedimiento de cálculo muy simplifi-- cado y compensándolo en forma global; es decir, que el agri-- cultor no paga el impuesto al valor agregado sino que extien-- de un recibo por los bienes adquiridos con el que el comer-- ciante solicita su bonificación.

Cada sistema de los tres que hemos presentado no son -- impuestos que pudieran aproximarse al ideal de un gravamen -- único ya que como lo hemos expuesto cada uno tiene serias -- desventajas, además no podemos olvidar que el establecimien-- to de un impuesto nuevo nunca será perfecto, por lo que el -- legislador debe tratar de simplificar el fenómeno de tributa-- ción.

#### 1.4.- Internacionalización del Impuesto al Valor Agregado.

El primer estudio formal del Impuesto al Valor Agregado para ponerse en vigor fue realizado en el Japón en 1949 - denominado "Impuesto a las Empresas".

Este proyecto lo llevaron a cabo una misión de técnicos norteamericanos y destacados economistas japoneses, al frente de la cual estaba el profesor Shoup. El fin que perseguía esta comitiva era presentar un estudio que mejorase el sistema tributario del Japón.

Estos técnicos y economistas después de permanecer en el Japón un tiempo y de estudiar su situación económica, política y social, presentaron dos informes; en el primero aconsejaban implantar un solo sistema tributario y no una serie de medidas tributarias aisladas y en el segundo informe establecieron que los ingresos del Estado deberían recaudarse esencialmente del impuesto a la renta de las personas físicas y morales y del impuesto a los tabacos y licores.

Para las finanzas locales se proponía la creación de un impuesto tipo valor agregado, con el cual se derogarían, tanto el impuesto a las empresas recaudado por las prefecturas como el impuesto de residencia percibido por los municipios.

La tasa del Impuesto al Valor Agregado propuesto por la misión era de 7.5% tanto como para las prefecturas como para los municipios.

La contabilidad era más sencilla que la de los impues-

tos en vigor, ya que sólo se deducían los gastos necesarios para elaborar el producto.

Eran objeto de este impuesto los terrenos, construcciones, prestación de servicios, etc., menos el costo bruto del producto, de tal manera que las personas físicas o morales que llevaran a cabo los actos o actividades objeto del gravamen, se encontraban sujetas a este impuesto; se exentó a los artesanos, la agricultura y la industria extractiva.

Con estas bases, se presentó dicho proyecto en 1950 en la 7a. Dieta del Japón, sin que fuera aprobado por la oposición compuesta por las grandes empresas. Sin embargo, se volvió a presentar en la 8a. Dieta; y esta vez sí fue aprobada pero se postergó la entrada de su vigencia para el 1o. de Enero de 1952; luego se volvió a atrasar su vigencia para el 1o. de Enero de 1953, más tarde para el 1o. de Enero de 1954 y a principios de ese año fue definitivamente abandonado el proyecto sin haber tenido vigencia.

Las razones principales para que no se pusiera en práctica este nuevo impuesto se debió a las críticas emprendidas por las empresas, porque no se tenía la seguridad de que se pudiera transferir el impuesto hacia adelante y porque sobre ellas se desplazaría la mayor carga fiscal en comparación con las empresas pequeñas.

Otra razón, fue que la carga insidiría principalmente sobre el consumidor, quien sería al final el que pagaría toda la carga fiscal con el consecuente aumento de los precios.

Aunque este proyecto no llegó a aplicarse jamás, señalamos sus principales bases por ser el primer estudio serio sobre el Impuesto al Valor Agregado, que vino a representar una innovación dentro del sistema tributario que tenía solamente como antecedente a los impuestos tipo acumulativo.

#### El Impuesto al Valor Agregado en Francia:

El 31 de Diciembre de 1917 se establece en Francia un impuesto proporcional sobre las ventas (*Taxe proportionnelle sur les paiements civils et commerciaux*), gravándose las ventas al menudeo en un 0.20%; su recaudación era por medio de timbres estampados en las facturas.

Este impuesto representa el antecedente más cercano del impuesto en estudio, pero pronto se derogó por falta de control de las autoridades fiscales.

Más tarde el 26 de Junio de 1920 se dio a conocer la Ley de Imposición Sobre la Cifra de los Negocios (*taxe sur le chiffre d'affaires*), el cual gravaba todas las operaciones industriales y comerciales en todas sus fases, al principio se gravó con una tasa del 1.10% y luego se elevó al 2%.

Esta nueva Ley a pesar de tener más ventajas que la anterior, dio lugar a una serie de fraudes ya que se aplicaba a todas las transacciones y el contribuyente hacía lo posible por evadirla, lo cual causaba anomalías en la economía del país; además de ser una Ley de naturaleza acumulativa.

Por lo que se trató de elevar las cargas fiscales tan-

to de la industria como del comercio y es a partir del 13 de Julio de 1925 que se dan a conocer las "tasas únicas" en muchas ramas, gravándose al principio el carbón y la carne, exendiéndose más tarde al azúcar, la sidra, vinos, café, té, jugos, alcoholes desnaturalizados, azufre y cuerpos grasos; estos impuestos únicos gravaban determinada etapa del producto, con lo cual se lograba romper con el anterior impuesto en cascada.

Sin embargo seguían manteniendo en vigor el Impuesto a la Producción o Sobre la Cifra de Negocios para todos los demás productos, además de los impuestos únicos, confundiendo al contribuyente que no sabía cual era el que tenía que pagar.

El 31 de Diciembre de 1936 se dio a conocer la Ley del Impuesto Acumulativo Sobre la Producción (Taxe a la Production), este fue un impuesto único y global ya que gravaba -- una sola vez el producto en el momento en que salía del ciclo de producción al de comercialización con una tasa del 6% y la prestación de servicios con el 2%; esta nueva Ley derogó la mayor parte de las tasas únicas y la general sobre las cifras de negocios.

A pesar de ser un impuesto superior a los anteriores -- por simplificar su mecanismo y eliminar el fenómeno de la -- acumulación, su aplicación como único impuesto a las ventas fue de poca ayuda, ya que era constantemente evadido por muchas empresas que declaraban haber efectuado el pago del im-

puesto por otras empresas; además de que tenía el inconveniente de gravar tan sólo las materias primas olvidándose -- por ejemplo, del transporte, operaciones de crédito, etc. --

Sin embargo esta Ley se derogó porque estalló la Segunda Guerra Mundial y Francia por necesidades económicas se vio en la necesidad de restablecer un impuesto de tipo acumulativo.

En 1939 se dio a conocer un impuesto extraordinario destinado a cubrir el presupuesto de la defensa de guerra -- llamado Impuesto de Armamento (Taxe d'armement), transformándose más tarde, en 1940 en el "Impuesto Sobre las Transacciones" que vino a gravar de nueva cuenta todos los actos o actividades; este impuesto fue derogado el 30 de Junio de 1955.

Con el Impuesto al Armamento o Sobre Transacciones y el Impuesto Único a la Producción, el contribuyente era doblemente gravado, ya que el primero gravaba la transacción en sí y el segundo el momento de la producción; además de estos impuestos se instituyó un impuesto local para ayudar a las provincias, el cual gravaba las ventas al menudeo y lo que se recaudaba sólo beneficiaba a la entidad en donde era pagado.

En 1948 el pago del Impuesto a la Producción se remplazó para que fuera pagado en un solo momento, al final del ciclo de producción, más tarde fue pagado por el sistema de pagos fraccionarios, así cada productor pagaba el impuesto --

de su objeto vendido deduciendo el impuesto que había pagado en las compras que hiciera para la fabricación del mismo, de tal manera que las materias que no quedaran incorporadas concretamente al producto no podían ser deducidas; por tanto -- los productores eran gravados dos o más veces pues pagaban -- una serie de impuestos como el impuesto a la prestación de -- servicios, un gran número de tasas únicas, el impuesto sobre las transacciones y el impuesto local.

Todo esto dio lugar a que se llevara a cabo una serie de estudios por Maurice Lauré, quien en su obra "Impuesto al Valor Agregado" hizo constantes críticas al sistema de fiscalización francesa, dando a conocer el sistema de Valor Agregado. Este estudio condujo a que en Septiembre de 1954 se -- diera a conocer el sistema "Taxe Sur la Valeur Ajuatée", el cual sufrió una serie de reformas en los años 1955, 1956, -- 1957 en los que se amplió la base de su aplicación al comerciante mayorista antes exento, se permitió deducir los servicios y se suprimió el Impuesto sobre las Transacciones.

El fin principal del Impuesto al Valor Agregado fue -- crear un mayor equilibrio entre los sectores económicos del país y romper con el complejo sistema impositivo existente -- hasta ese momento.

En sus primeros años de vigencia no derogó los impuestos únicos, ni el de prestación de servicios, ni el legal, -- sino que siguieron vigentes cada uno de ellos con sus respectivas tasas, sólo derogó el Impuesto a la Producción y el im

puesto sobre transacciones.

En el aspecto internacional logró una mejor recaudación gracias al reembolso de los productos exportados.

El fraude se redujo considerablemente ya que se exigía facturación para poder deducir el impuesto en comento en las declaraciones.

A pesar de los factores positivos de este nuevo impuesto, no se logró la generalización del mismo sino hasta 1968, en que por reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se derogaron los impuestos únicos, el de prestación de servicios y el local; extendiéndose entonces el Impuesto al Valor Agregado a la producción y al comercio; con estas reformas - el incremento de los recursos económicos de Francia disminuyeron momentaneamente ya que el Estado dejó de percibir mayores ingresos por esos impuestos derogados, aunque más tarde se aumentaron los abjetos a gravar por el Impuesto al Valor Agregado con las mismas tasas las cuales más tarde se simplificaron, aunque sólo fueron algunas.

De esta manera el Impuesto al Valor Agregado es partida principal del presupuesto anual de ingresos del Estado -- Francés.

Los sujetos del Impuesto al Valor Agregado Francés son todas las personas que realizan operaciones imponibles por la Ley. La naturaleza del impuesto es real, su objeto o hechos imponibles son: las ventas de mercaderías y la prestación de servicios, además de todos los trabajos relacionados

con este impuesto.

Francia es el primer país en poner en vigor el Impuesto al Valor Agregado, muchos países lo han tomado y lo toman de ejemplo para aplicarlo en su sistema tributario.

#### El Impuesto al Valor Agregado hacia otros países:

Este nuevo impuesto establecido por primera vez en --- Francia, habiendo sido propuesto anteriormente en Europa en 1919 por el alemán Carl Friedrich Von Siemens; en Estados -- Unidos en 1920 por Thomas S. Adams, no tuvo aceptación en el plano Internacional.

Los franceses establecieron el Impuesto al Valor Agregado para que este fuera cubierto en varias fases, permitiendo la deducción del impuesto cubierto anteriormente, se permitió la deducción de impuestos pagados por la adquisición - de activos fijos y recepción de servicios, fomentando la exportación.

Respecto a la adaptación y adopción del Impuesto al Valor Agregado en la mayoría de las naciones europeas, la misma tuvo lugar en 1967, a partir de la creación de la Comunidad Económica Europea, (compuesta entonces por Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda); donde una de - sus características principales fue desgravar, desde el punto de vista de impuestos aduanales, a los bienes que se introdujeran de un país a otro, siempre y cuando ambos paísespertenecieran al Mercomún, de tal manera que sugirió a sus -

miembros que adoptaran este tipo de sistema impositivo con el fin de lograr un equilibrio en los precios de los productos que se exportaban entre sí los miembros de la comunidad.

Más tarde la Comunidad Económica Europea exigió que este sistema se estableciera en el régimen fiscal de cada país como requisito para poder ser miembro de dicho organismo.

Lo que se buscaba era:

- a).- Favorecer los productos exportados.
- b).- Nivelar, desde el punto de vista fiscal, el precio de los productos de importación.
- c).- Evitar la imposición acumulativa; esto es, eliminar las barreras arancelarias, las disposiciones que pudieran crearse por el instrumento fiscal en operación, toda frontera artificial que alterare las condiciones de competencia y el libre intercambio de bienes y servicios; ya que el impuesto tipo cascada no es neutral en el comercio internacional.

Europa:

En Europa tiene las siguientes características:

- a).- Se causa sobre la venta.
- b).- Quien soporta el impacto fiscal es el comprador.
- c).- Constituye un impuesto nivelador.
- d).- Exceptúa de impuesto a los bienes exportados al extranjero.
- e).- Establece un sistema de compensación del impuesto

pagado y retenido por los proveedores.

Ahora bien, dentro de las modalidades que se maneja--ban, tenemos que el método del Impuesto al Valor Agregado pa--ra su establecimiento era el siguiente:

- a.- De crédito y deducción; y
- b.- De acuerdo con su origen o destino.

El método de crédito consiste en recabar de los clien--tes el I.V.A. cubierto en las compras, esto es retenido por--los proveedores, enterando al fisco la diferencia entre am--bos.

El método de deducción, consiste en enterar al fisco,--sobre la diferencia entre las ventas y las compras en un de--terminado período, sin que sea necesario recabar el I.V.A. a los clientes y sin que deba cubrirse impuesto sobre las com--pras.

De acuerdo al origen si la operación que ha generado - el aumento de valor de un bien se lleva a cabo en una deter--minada entidad, a ella corresponde el ingreso del activo por concepto de impuesto. Es aplicable en un país o territorio y sirve para determinar la parte que corresponde a cada Estado o Municipio por el Impuesto al Valor Agregado.

De acuerdo al destino, su destino final, si el bien se consume dentro del territorio de un país, se gravará en su - totalidad y si el destino es la exportación, se desgravará - totalmente a fin de que este en posibilidad de introducirse--en mercados internacionales a precio más bajo aumentando su--

precio en el país de origen.

El primer Estado en adoptar el Sistema al Valor Agregado, a pesar de no ser miembro de la Comunidad Económica Europea fue Dinamarca, el 30 de Marzo de 1967, con vigencia a -- partir del 3 de Julio de 1967, el cual gravó la entrega de -- bienes, la prestación de servicios y las importaciones, la -- tasa general fue del 15% y quedaban exentas las importacio-- nes, la venta que hicieran los artistas de sus obras, sumi-- nistro de gas, energía eléctrica, etc. Reemplazando a un im-- puesto monofase general a las ventas.

El país Alemán lo incorporó a su legislación el 29 de Mayo de 1967, con vigencia a partir del 1o. de Enero de 1968 tomando en cuenta el proyecto presentado por la Comunidad E-- conómica Europea.

Alemania tenía anteriormente a la implantación del Im-- puesto al Valor Agregado un impuesto sobre transacciones de-- tipo acumulativo plurifasético que estuvo vigente durante -- más de cincuenta años. Este país para poner en aplicación el nuevo sistema se preparó durante ocho años, capacitó a los -- contribuyentes y a las industrias y sólo cuando se tuvo un -- conocimiento más amplio de este sistema se puso en práctica.

Este impuesto abarcó a la producción y venta de bienes y servicios en todas sus etapas, quedando exenta la agricul-- tura, la ganadería, silvicultura y la pesca. Aunque no se co-- noce una exención a los servicios profesionales, se les apli-- ca una tasa preferencial, que se hace extensiva a los alimen

tos hasta cierto grado de elaboración.

El 1o. de Enero de 1969, también lo adoptaron Suecia y Holanda.

En Holanda fue aplicado en el momento que dicha nación pasaba por un período inflacionario, siendo importante mencionar el tratamiento que recibieron las mercancías que habían sido gravadas anteriormente a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado; dado que se reintegró totalmente el impuesto acumulativo pagado, estos pagos se hicieron a los particulares en abonos.

Para no dañar la estructura económica que iba a sufrir el país por ese reintegro se resolvió que el porcentaje recaudado de los bienes de inversión se aumentarían en los primeros años por medio de un porcentaje creciente.

Sin embargo, si el fin que se buscó con ese reintegro fue que no aumentarían los precios, esto no se logró ya que de todas maneras no se rebajaron a los mismos el monto que se reintegró.

Luxemburgo y Noruega promulgaron su Ley al Valor Agregado el 1o. de Enero de 1970; Bélgica el 1o. de Enero de 1971 e Irlanda el 1o. de Noviembre de 1972.

Italia la expidió el 1o. de Enero de 1973, constituyendo también un impuesto tipo cascada y una numerosa serie de 24 impuestos que significaban una recaudación total de un 60% del ingreso del gobierno italiano; por tanto en ese año se recaudó menos por el Impuesto al Valor Agregado que lo re

caudado por una serie de impuestos.

Austria y el Reino Unido lo introdujeron en 1973, este último país lo quería implantar desde 1940 para financiar -- los gastos de guerra por medio de un impuesto a las compras; sin embargo, no se puso en marcha este nuevo gravamen por -- considerar que se aumentarían los costos y por consiguiente un incremento en los precios en ese período bélico; pero como más tarde se incorporó a la Comunidad Económica Europea, se adoptó dicho sistema, siendo importante recordar que el Tratado de Roma establecía como una obligación para sus miembros la integración de este impuesto a su sistema tributario.

Finlandia lo estableció el 10. de Enero de 1969.

#### América:

En lo que respecta a los países de América en Abril de 1967 en Punta del Este, Uruguay, se llevo a cabo una reunión al final de la cual se expidió un documento denominado "Declaración de los Presidentes de América", en el que se estableció que a partir de 1970 se crearía el Mercado Común Latinoamericano, el cual quedaría perfectamente integrado en un plazo no mayor de 15 años. Al funcionar este mercado los artículos que entraran al comercio quedarían desgravados sólo entre los países signatarios.

Los países que hasta ahora han adoptado este sistema en el Continente Americano entre otros aunque con distinta denominación son:

Costa Rica en 1967, Ecuador en 1970, con una tasa del 5%, Bolivia en 1973 con igual tasa que el Ecuador, Honduras en 1973, con el 3%, Colombia en 1974, con el 15%, Chile en 1975, con una tasa del 20%, Argentina en 1975, con el 16% y Perú en 1973 con una tasa del 20%.

El 10. de Julio de 1953 en Michigan, Estados Unidos, se expidió el Impuesto Sobre las Actividades Mercantiles, en un principio se adoptó experimentalmente por dos años hasta el 15 de Marzo de 1955; sin embargo, poco antes de su vencimiento se prorrogó su vigencia hasta fines de 1955 y al mes siguiente fue aceptado como parte permanente del sistema de impuestos. Este impuesto abarcó todas las empresas de Michigan de venta de bienes y servicios incluyendo la agricultura y a los profesionales. Los bancos quedaron exentos al igual que las empresas cuya base anual del impuesto fuera menor -- de 12,500.00 dólares.

La tasa fue del 7.75% al millar, en su inicio se apegó a los principios del Impuesto al Valor Agregado, convirtiéndose más tarde en un impuesto en cascada.

El 10. de Enero de 1967, Brasil se convirtió en el primer país latinoamericano en establecer el Impuesto al Valor Agregado, teniendo entre sus impuestos, dos con las características del Valor Agregado, en primer lugar el Tributo Federal Sobre los Productos Industrializados (I.P.I), y el Impuesto Estatal Sobre la Circulación de Mercaderías (I.C.M.).

El Impuesto al valor Agregado en Italia se estableció-

a partir de 1973 y como sirvió de ejemplo para nuestra Ley - señalaremos como funciona y lo analizaremos muy brevemente.

Son objeto de este impuesto: la transmisión de bienes - y la cesión de los mismos, la prestación de servicios incluyendo los profesionales, las importaciones y las operaciones agrícolas que se llevan a cabo en territorio nacional.

Son sujetos del impuesto todas las empresas así como - las personas físicas que realizan habitual u ocasionalmente - alguno de los actos o actividades imponibles.

Quedan exentos de este régimen las exportaciones, los - transportes, las operaciones que se hagan con acciones y va - lores, la ejecución de bienes u obras incorporadas a las im - portaciones, el arrendamiento de viviendas, los servicios -- postales y telegráficos, las operaciones bancarias y de segu - ros, etc.

Tiene cuatro clases de tasas: la normal, la reducida, - esta última aplicada a los productos alimenticios; agua, gas electricidad para uso doméstico, imprenta, etc.; la interme - dia que corresponde a la explotación y comercialización de - la carne y por último la aumentada utilizada para gravar los artículos de lujo.

## C A P I T U L O II

### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

#### 2.1.- El Impuesto al Consumo en México.

Como quedó apuntado en el capítulo anterior el tributo al Estado se ha dado siempre, manifestandose el impuesto al consumo en la época de la conquista al gravarse las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos y viceversa. --- Existiendo éstos como base de la economía mexicana.

De tal manera que el gobierno federal en la República Mexicana siempre ha grabado las operaciones mercantiles a -- través de diferentes impuestos que se han sucedido en el -- tiempo.

El impuesto al consumo es uno de los impuestos que más recauda fondos y se encuentra regido por leyes que gravan la producción de artículos de consumo.

El impuesto al consumo o a las ventas es un impuesto - indirecto, porque éste es cubierto en última instancia por - el consumidor.

Dentro de las características con que cuenta el impues- to al consumo podemos señalar las siguientes:

- a) Se causa en un solo momento económico.
- b) Tiene una incidencia o impacto conocido.
- c) Es neutral para los costos o la competencia.
- d) Una tasa alta.

Esto es, el monto del gravamen recáe sobre el consumi-

dor manifestandose en tasas altas por lo que el efecto de este impuesto trae una elevación de precios no captada fácilmente por el consumidor.

Es así que "El Estado a través de su órgano correspondiente, encargado de ver los asuntos impositivos, grava tanto a la producción o sea a la persona física o moral que se dedica a fabricar el producto, como al que consume dicho producto cargando en última instancia en éste el impuesto al -- cual se le repercute por último dicho impacto." (2)

Los impuestos al consumo en México se han manifestado en diferentes normas jurídicas establecidas en leyes específicas.

Entre las más importantes encontramos: La Ley Federal Sobre Ingresos Mercantiles, creada por Decreto el 31 de Diciembre de 1947, la cual sustituyo a la Ley del Timbre.

El impuesto al consumo en México se denominó Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, en virtud de que se causaba sobre el ingreso total de la parte activa de una operación comercial de prestación de servicios, en el arrendamiento o en la intermediación mercantil.

De tal manera que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles gravaba ingresos percibidos sin importar si la persona que los percibió obtuvo utilidad o pérdida en la operación.

(2) García Amor Quintánoc, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Tomo II, No. 13, México 1961, p. 973.

Estos impuestos al consumo se dieron de una forma acumulativa o bien con efectos en cascada y no eran neutrales para la libre competencia; bajo estas circunstancias, el Estado adoptó el sistema de valor agregado, el cual ya había sido establecido en otros países latinoamericanos después de haberse implantado en los pertenecientes a la Comunidad Económica Europea.

En México el Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1o. de Enero de 1980, siendo éste un impuesto al consumo en varias etapas, permitiendo la deducción del impuesto pagado en las etapas anteriores, donde el consumidor soporta el pago del impuesto por lo que es un impuesto indirecto no acumulativo por la multiplicidad de etapas que maneja y la deducción del impuesto pagado en la etapa anterior, teniendo tasas regulares.

"El Impuesto al Valor Agregado no se limita a operaciones de carácter mercantil, sino que es un impuesto general sobre enajenación de bienes, prestación de servicios, arrendamiento e importaciones." (3)

(3) Arriola Revilla Raúl, Impuesto al Valor Agregado, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril de 1979, año III, No. 6, p. 51.

## 2.2.- Antecedentes Legislativos del Impuesto al Valor Agregado en México.

De las disposiciones constitucionales mexicanas resultan tres entidades diferentes con capacidad para exigir el pago de impuestos: La Federación, Estados y Municipios, teniendo cada una diferente competencia impositiva de acuerdo con los lineamientos de nuestra Constitución, ya que ésta señala materias que solo la Federación puede gravar.

En la República Mexicana existió desde 1925 la Ley General del Impuesto del Timbre hasta 1947 y dentro de ésta -- desde 1931 el Impuesto a la Compraventa Civil o Mercantil -- más tarde éste gravamen fue derogado en el aspecto mercantil.

Al existir varios impuestos no determinados entre los Estados y la Federación, se originó una concurrencia en materia impositiva, ya que ambas entidades establecían gravámenes en las actividades que no habían sido expresamente señaladas como exclusivas de la Federación o de los Estados. Este problema trató de resolverse en nuestro país desde 1925 a través de Convenciones Nacionales Fiscales llevadas a cabo en la República Mexicana en los años de 1925, 1932 y 1947 en las cuales estuvieron representadas tanto la Federación como los Estados así como los contribuyentes. Después de haberse estudiado y reflexionado sobre el tema, las conclusiones a que se llegó en las dos primeras Convenciones no se llevaron a la práctica; en la tercera Convención Nacional Fiscal se señalaba la posibilidad de substituir los múltiples impues--

tos que la Federación, Estados y Municipios mantenían sobre el comercio y las industrias.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público propuso -- que los Estados promulgaran un impuesto uniforme donde se -- tratara de implantar un impuesto al consumo que podría consistir en una o varias etapas, tratándolo de hacer recaer -- siempre en el consumidor final. El Gobierno Federal renunció a implantarlo. El resultado práctico de la citada tercera -- Convención, fue la promulgación del Impuesto Sobre Ingresos-Mercantiles del 30 de Diciembre de 1947, para entrar en vigor el primero de Enero del siguiente año, sustituyendo éste el Impuesto Federal del Timbre, mismo que estaba en vigor -- desde 1925, y se aplicaba sobre facturas que debían expedirlos comerciantes y los impuestos estatales de patentes o sobregiros comerciales se abandonaron ya que éstos daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos y afectaban los niveles de precios.

El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, serviría entonces para poder planear una política social efectiva para el abaratamiento de la vida.

El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, no vino a resolver de lleno las necesidades de nivelar la economía y su integración traía características negativas ya que era un impu~~pu~~esto acumulativo o con efectos en cascada; esto es, que se causaba impuesto sobre impuesto, era un gravamen al consumo en una sola etapa, tasas altas, las cuales no eran neutrales

para los costos y la competencia; esto es, que por la multiplicidad de etapas tiene efectos que elevan los costos al darse la piramidación del gravamen dentro del precio del producto.

A partir de 1953 la Ley del Impuesto Sobre Ingresos -- Mercantiles sufrió frecuentes modificaciones suprimiendo y -- adicionando diversas disposiciones.

La más importante modificación tuvo lugar a fines de -- 1972 y consistió en la creación de tasas especiales para los -- llamados artículos suntuarios o de lujo, el establecimiento -- de una tasa federal del 4% y la coordinación de los gobier-- nos locales respecto a la administración y participación en -- los ingresos obtenidos de este gravamen.

La manera en que se diseñó dio lugar a que se presenta -- ra el efecto en cascada, que consistía en que se aplicara el -- impuesto sobre el valor total de un bien independientemente -- de la etapa de producción y distribución en que se encontra -- ra favoreciendo la integración vertical.

En 1968, las autoridades hacendarias mexicanas, al -- observar las ventajas que la implantación del Impuesto al Va -- lor Agregado había traído a los países europeos, ya que los -- Estados miembros del Mercado Común Europeo abandonaron por -- completo la idea de establecer en sus respectivas circuns-- cripciones territoriales impuestos al consumo en una sola e -- tapa y se inclinaron por establecer un Impuesto al Valor A -- gregado de conformidad con el Acuerdo del Consejo de la Comu

nidad Económica de Europa de fecha 11 de Abril de 1967.

Por reflejo de lo anterior al analizar las ventajas y los resultados que éste impuesto había traído a dichos países las autoridades exteriorizaron su deseo de transformar el Im puesto Sobre Ingresos Mercantiles, en virtud de los grandes defectos de que adolecía este impuesto, convenía entonces im plantar en la República Mexicana un impuesto que tuviera las características del Impuesto al Valor Agregado.

Se buscaba contar con un sistema uniforme y neutral -- que evitara la acumulación de la carga tributaria y el Im-- puesto al Valor Agregado evitaba los efectos piramidales en cada una de las etapas de la producción y comercialización, -- con un sistema de valor agregado sólo se aumentan los pre--- cios y no afecta en los costos de las mercancías como aconte ce en un impuesto de tipo plurifásico con incidencias acumu lativas, de tal manera que mientras para la Comunidad Euro-- pea los motivos de transformación del impuesto a las ventas, fueron un tanto por armonización fiscal entre los países in-- tegrantes de la Comunidad, para México obedece el cambio a -- la necesidad de actualizar y modernizar sus sistemas de impo sición y fortalecer su principal fuente de ingresos tributa rios.

Es así que en 1969 se dio a conocer un Anteproyecto de Ley de Egresos con el objeto de sustituir la cuota federal -- del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, la administración -- fiscal intentaba instaurar en México un Impuesto al Valor --

Agregado el cual se encontraba incerto en la Ley Federal del Impuesto Sobre Egresos, constituyendo este Anteproyecto, el primer intento formal, encaminado a establecer las bases del nuevo gravamen, mismo que detallaremos más adelante.

El Anteproyecto no pudo hacerse realidad porque para el año de 1969 no se encontraban coordinadas todas las Entidades Federativas. Otro problema que se presentó fue el desconocimiento casi total del impuesto en estudio, ya que el mismo era poco conocido a nivel mundial por lo que en México causó inquietud e incertidumbre entre los industriales y comerciantes e inclusive entre los legisladores por la falta de información que existía hacia el contribuyente.

Se hicieron múltiples estudios, los órganos del sector privado participaron enviando técnicos a Europa para determinar en qué consistía el Impuesto al Valor Agregado y cuáles serían sus ventajas y desventajas al implantarlo en México, por su parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público --- creó comisiones mixtas para el estudio de dicho impuesto difiriéndose su implantación finalmente.

La decisión de no establecer un Impuesto al Valor Agregado en ese año fue por falta de coordinación.

Un segundo intento tuvo lugar en el mes de Diciembre de 1976, lográndose su definitiva en 1978 bajo el nombre de Proyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, el que estudiaremos más adelante.

En relación con dicho proyecto se elaboraron varios es

tudios; entre otro, el realizado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en relación a su aspecto contable.

Una de las razones para invocar la implantación del Impuesto al Valor Agregado fue que sólo conservaban impuestos a las ventas, plurifásicos con efectos piramidales, además de México, España, Burundi, Taiwan, Etiopía, Guinea Ecuatorial, la India y Corea del Sur, siendo Etiopía y México en ese entonces los países con tasas más altas de impuestos en cascada.

El Proyecto fue aprobado y entró en vigor el 1o. de Enero de 1980. Los motivos fundamentales para su adopción no fueron exclusivamente técnicos sino que influyeron sobre manera, las condiciones económicas dadas en el país, de tal suerte que mediante este impuesto el gobierno puede obtener una determinada recaudación según vayan los insumos pasando de etapa a etapa, sin necesidad de esperarse hasta que llegue a la etapa del consumidor final.

Aquí el impuesto real que debe pagar el comerciante es el gravamen aplicado sobre la diferencia existente entre sus compras y sus ventas, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo que se causa en varias etapas.

### 2.3.- Anteproyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En 1969 se presentó el Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, se buscaba ajustar la economía, -- sustituir la cuota Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y terminar con ciertos conceptos del Impuesto del Timbre.

Las principales características que presentaba el Anteproyecto eran las siguientes:

a.- Se causaba el impuesto sobre las ventas, este aspecto representó una innovación ya que el gravamen a la erogación o egreso dio origen al nombre de "Impuesto Federal Sobre Egresos".

b.- Retención del Impuesto; esto es, que aún cuando el comprador era el causante del impuesto, el vendedor estaba obligado a retener y enterar al fisco el importe del impuesto y por consecuencia era responsable solidario ante las autoridades.

c.- Se calculaba en cada etapa de distribución, al efectuar la entrega de bienes con traslación de dominio, pero únicamente sobre el valor agregado en cada etapa, eliminando así la imposición acumulativa.

d.- Establecía dos tasas, la general que ascendía al 5% y la especial del 10%.

e.- Señalaba un entero mensual; esto, al igual que en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles se hablaba de una de-

claración mensual.

f.- Separación expresa, el Impuesto Sobre Egresos debía hacerse constar expresamente en cada factura de manera obligatoria.

g.- Desgravación a las exportaciones, mediante la eliminación de cualquier carga fiscal favorece los productos -- destinados al consumo en el extranjero.

Las autoridades hacendarias pretendían implantar un Impuesto al Valor Agregado como se había hecho en países europeos; sin embargo una vez conocido el Anteproyecto la iniciativa privada intervino y de esta manera se llevaron a cabo -- varios estudios, se enviaron técnicos a Europa para analizar dicho impuesto, los problemas de su imposición y las posibilidades de implantarlo en México; participaron numerosas personas y organismos planteando interrogantes y contradicciones que demostraban la inaplicabilidad de este impuesto. Por otro lado las autoridades designaron grupos de personas y comisiones integradas no sólo por funcionarios gubernamentales sino con especialistas en la materia, así como representantes de la banca, la industria y el comercio, formandose 19 -- comisiones cada una estudiando diferentes aspectos del Impuesto al Valor Agregado.

El fisco federal deseaba abundar más en relación al -- nuevo gravamen que se pretendía implantar por lo que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal llevó a cabo un programa de trabajo en relación con el Anteproyecto del Impuesto al --

Valor Agregado en México, éste con la colaboración de diversas empresas.

Por otro lado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público envió un cuestionario a los contribuyentes para ser contestado y devuelto en un plazo razonable.

Diversas asociaciones de profesionales participaron en dicho estudio en forma positiva, buscando las ventajas y desventajas del nuevo gravamen, tal es el caso del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., la COPARMEX y la CONCAMIN, quienes formaron una comisión recorriendo países europeos para el estudio del Impuesto al Valor Agregado implantado en esos países para observar los resultados que este gravamen había traído y para analizar así las posibilidades de implantarlo en México.

En este Anteproyecto eran incorporados al Impuesto al Valor Agregado el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto del Timbre subsistiendo todo el catálogo de impuestos especiales o interiores.

De los puntos de vista y observaciones que se hicieron de los diferentes estudios, los técnicos del sector empresarial presentaron en Diciembre de 1968 los siguientes puntos:

- Hablaban de una ambigüedad y falta de comprensión -- respecto de algunos puntos, encontrando el Anteproyecto confuso e incompleto.

- Señalaban que el Anteproyecto no simplificaba el cuadro de disposiciones legales sino que lo gravaba ya que en -

muchos casos, para el mismo acto jurídico habría incidencia de la anacrónica Ley del Timbre, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la nueva Ley, mencionaban muchos aspectos no resueltos que eran fundamentales como lo era el tratamiento de los contribuyentes menores y mayores y las relaciones entre ellos, los sistemas de comprobación etc. Según su criterio, dichos aspectos no podían ser resueltos en circulares, reglamentos o consultas puesto que ello traería consigo el riesgo de que la Ley fuera un marco abstracto y que las verdaderas disposiciones impositivas estuvieran fuera de éstas, lo que iría contra el espíritu de la Constitución.

- Consideraban la necesidad de suprimir el Impuesto del Timbre por juzgarlo opuesto a los fines del Valor Agregado, debiéndose suprimir de lleno todo lo relativo a estampillas.

- Era necesaria una coordinación fiscal por lo que la implantación del Impuesto al Valor Agregado en México no se llevó a cabo.

- Había poca información de su funcionamiento y era desconocido para contribuyentes, empresarios e industriales, razón por la que causaba incertidumbre.

- Se buscaba acabar con el impuesto acumulativo o en cascada pero esto traería un desajuste y una elevación de precios al implantarlo, por lo que por falta de comprensión se prefirió diferir dicho cambio y seguir con un impuesto ya conocido aunque se siguió con los estudios para presentar un segundo proyecto, esto hasta el año de 1969.

#### 2.4.- Proyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por diversas razones, entre ellas las renuencias de -- los Secretarios de Hacienda y Crédito Público y de Programación y Presupuesto y los posteriores cambios de funcionarios del gobierno mexicano, se interrumpieron los trabajos relacionados con el Anteproyecto del Impuesto al Valor Agregado y fue hasta mediados de Octubre de 1977 que se había elaborado el Proyecto, resultado de un segundo intento el cual fue presentado en 1978 y aprobado por el Congreso de la Unión el 22 de Diciembre de ese mismo año para ser publicado el 30 del mismo mes y año y entrar en vigor en Enero de 1980.

El Proyecto de Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos no tuvo variaciones en esencia respecto del Anteproyecto.

Los cambios más importantes fueron los siguientes:

a).- El aumento de las tasas general y especial de un 5% y un 10% a un 8% y un 15% respectivamente.

b).- Omisión del impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas.

c).- Inclusión de un nuevo método consistente en gravar las erogaciones efectuadas con motivo de viajes al extranjero.

d).- Establecimiento de un artículo transitorio que pretendía reconocer un crédito a los inventarios, para evitar la inflación que se originaría con la adopción del nuevo impuesto.

e).- Coordinación fiscal entre la Federación y los Es-

tados de la República Mexicana.

El Proyecto de la Ley Federal Sobre Egresos, constituye una mezcla de tres diferentes impuestos; a saber: el Impuesto Sobre Viajes al Extranjero, el Impuesto del Timbre, - ambos no compensables, por lo que se apartan del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles dándose aquí un auténtico Impuesto al Valor Agregado porque sí es compensable como ya lo veremos más adelante; el Centro de Investigación Tributaria estudió el Proyecto en base a los tres diferentes impuestos señalados anteriormente, consideraron la modificación del objeto del impuesto señalando razonamientos como: que debería eliminarse el gravamen sobre las erogaciones por viajes al extranjero y las operaciones relacionadas con bienes inmuebles por ser ajeno al valor agregado ya que solo dificultaría su comprensión, que debía precisarse el objeto del impuesto, para evitar dudas si ciertas operaciones o actos se encontraban o no gravados, se estudiaron las semejanzas que guardaba el Impuesto al Valor Agregado respecto del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles entre -- las que figuraron:

- La declaración mensual que debían presentar los vendedores.

- Así como la obligación de llevar registros contables.

- Al igual que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles opera cada vez que se efectúe una entrega de bienes muebles con carácter traslativo de dominio arrendamiento o servicio-

de índole mercantil.

De igual manera se estudiaron sus diferencias para determinar sus ventajas:

- En cuanto al sujeto del impuesto en el sistema de valor agregado es el consumidor final y no el vendedor de bienes y servicios, la responsabilidad fiscal no recae en el sujeto del impuesto sino en los recaudadores.

- Se señala una sola tasa del 10% (en la frontera Norte será del 6%) en vez de las varias tasas que tenía el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

- Se causa sobre el importe de las ventas, el Impuesto al Valor Agregado grava únicamente el importe del valor que se agrega; esto es, una base menor.

- El Impuesto al Valor Agregado no afecta los precios oficiales ya que el sujeto es el receptor de los bienes y servicios.

- El Impuesto al Valor Agregado establece que el contribuyente del impuesto es la persona que realice la erogación, se causa sobre las ventas; esto es, el sujeto adquiere o recibe los bienes o servicios y empresas o particulares reciben los bienes o servicios.

- Favorece las exportaciones, las exenta de gravámenes en todo el proceso previo de producción.

- Se grava la importación directa.

- Se ha previsto que las adquisiciones de ciertos artículos se graven con una tasa del 15%.

- Se elimina gran número de exenciones y se amplía el objeto.

- Se simplifica la administración del impuesto para el gobierno federal, se facilita el entendimiento del gravamen por parte de los contribuyentes al agilizarse el registro contable, al adoptarse una tasa única y desapareciendo 19 impuestos federales denominados especiales o interiores.

Podemos concluir que la introducción del Impuesto al Valor Agregado elimina el incentivo artificial a la integración vertical (dada en el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles), mejora la asignación de los recursos.

"El Impuesto al 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."-  
(4)

A pesar de las muchas ventajas mencionadas esta ley -- fue criticada por la incertidumbre creada en los contribuyentes, esto por la falta de concientización, de información y de enseñanza, creando con esto complejidad tanto para las empresas como para la administración tributaria, amén de que -

(4) Mirón Padilla Javier, Impuesto al Valor Agregado, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril de 1979, año III, No. 6, p.80.

este nuevo impuesto generó un aumento en los precios, al gra  
var otras actividades que antes estaban exentas y al estable  
cerse una tasa única.

Se ha dicho que el problema esencial fue que el gobier  
no federal trató de justificar sus gastos públicos e incre--  
mentar su liquidez a través de la creación del Impuesto al -  
Valor Agregado.

### C A P I T U L O   I I I

#### LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE MEXICO

##### 3.1.- Concepto del Impuesto al Valor Agregado.

Las primeras organizaciones estatales de la historia acudieron a las contribuciones y a los tributos, para satisfacer las necesidades de los organismos receptores de la vida social y nacional y más tarde para proveer a los elementos de la población, de una serie de garantías y comodidades.

La imposición a los propios ciudadanos constituye una necesidad del Estado, la cual a su vez nace de una necesidad social de subsistencia por lo que se ha creado la coerción - para hacer efectivos los ingresos de tal suerte que el impuesto es un elemento necesario e indispensable.

El Estado tiene la potestad de establecer contribuciones siendo esta una actividad propia de su soberanía. Y con el fin de mantener y desarrollar la existencia del mismo, el Estado se presenta aquí en nombre de la justicia social o de la solidaridad como hoy día se dice, por lo que los particulares entregan al Estado una parte alícuota de su patrimonio.

Si se entiende que contribución "Es una aportación de bienes de los particulares para los fines públicos de la sociedad organizada en gobierno, en que conviven." (5)

(5) Valdés Villarreal Miguel, Estudios Fiscales y Administrativos, la. Elic., Eilit. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1964-1981, p. 31.

Podemos comprender a los impuestos como una contribución donde el ciudadano tiene la obligación de aportar al Estado una parte proporcional de su fortuna para que el Estado pueda atender a la prestación de los servicios públicos.

Debiéndose encontrar establecida en una norma jurídica toda contribución para de esta manera ser obligatoria y coercible para que el individuo pueda gozar de los beneficios de esta, por lo que los impuestos son la institución jurídica, política y económica consistente en la relación que existe entre los ciudadanos y los organismos del Estado. De tal suerte que algunos autores conceptúan al impuesto de la siguiente forma:

Para Cassa citado por García Amor Cuauhtémoc, "Impuesto es una cuota determinada y proporcionada de la riqueza de los particulares, que la autoridad del Estado, de la provincia y del municipio se reserva para proveer a una parte de los gastos públicos hechos en ventaja de la generalidad de los contribuyentes." (6)

Para Medina Monarrez. "Es la aportación obligatoria -- que exige el poder público de los ciudadanos con el fin de atender a su propia subsistencia y a los gastos y servicios de carácter público, establecidos en beneficio de todos aquéllos. Se funda en Obligaciones bilaterales o recíprocas del-

(6) García Amor Cuauhtémoc, Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Tomo II, No. 13, México 1961, p. 970.

poder público y de los ciudadanos." (7)

Para Montesquieu citado por García Amor Cuauhtémoc, --  
"Las rentas del Estado (comprendiendo en ellas, naturalmente  
al impuesto) son las partes de sus bienes que da cada ciuda-  
dano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemen-  
te." (8)

Para Ruzzo citado por García Amor Cuauhtémoc, "El im-  
puesto es la cuota, parte que el Estado coercitivamente exi-  
ge en moneda, de los contribuyentes, en virtud de una ley pa-  
ra llenar las finalidades que le son propias." (9)

Para Arrijoja Revilla Raúl. Impuestos son "Las presta-  
ciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter -  
general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales  
para cubrir los gastos públicos." (10)

De conformidad con el artículo 2º, fracción I de nues-  
tra Ley Tributaria, (Código Fiscal de la Federación):

"Impuestos son las contribuciones establecidas en ley-  
que deben pagar las personas físicas y morales que se encuen-  
tran en la situación jurídica o de hecho prevista por la mis-  
ma..."

De acuerdo a las definiciones dadas podemos comprender

(7) Medina Monarrez Juan, Contaduría Pública, Diciembre 1981, México D.F., p. 31.

(8) García Amor Cuauhtémoc, op. cit. p. 969.

(9) García Amor Cuauhtémoc, op. cit. p. 970.

(10) Arrijoja Revilla Raúl, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril -  
de 1979, año III. No. 6 p. 31.

al impuesto como las prestaciones en dinero o en especie, -- que deben estar establecidas en una ley y que deben ser cubiertas por las personas físicas o morales para proveer los gastos públicos y el Estado coercitivamente puede exigir dicha prestación.

Habiendo estudiado el concepto general de impuesto, pasaremos a definir el Impuesto al Valor Agregado, que es la finalidad de este primer punto.

El Estado en su afán por una mayor recaudación de impuestos y en una menor evasión de los mismos recurrió al Impuesto al Valor Agregado, mismo que en el año de 1980 entró en vigor causando gran incertidumbre entre los contribuyentes por ser totalmente desconocido. Al implantarse dicho gravamen se buscaba una mayor comprensión ya que se eliminaban varios impuestos y se fijaba una sola tasa, este gravamen terminaba con el famoso impuesto acumulativo o en cascada como quedó explicado en el capítulo anterior; ahora deberemos señalar qué es el Impuesto al Valor Agregado, por lo que nos apoyaremos en algunos conceptos dados por estudiosos del tema que nos ocupa.

Javier B. Aguilar, manifiesta que el Impuesto al Valor Agregado "Es la transformación de los impuestos a las ventas para obtener directa e indirectamente mayor y mejor recaudación." -

(11)

(11) Aguilar Alvarez Javier B., Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril de 1979, año III, No.6, p. 27.

Arrijoa Revilla, señala que el Impuesto al Valor Agregado "Puede considerarse como un impuesto al gasto que supone que quien más gasta, más capacidad contributiva tiene."(12)

Moreno Padilla, dice que el Impuesto al Valor Agregado "Es un impuesto a las ventas porque viene a gravar primordialmente el intercambio de bienes y servicios." (13)

Asimismo señala que Valor Agregado "Significa el total de ventas que haría una empresa menos el total de adquisiciones incluyendo en este último los bienes de capital y los gastos." (14)

Por otro lado, cita el mismo autor que el artículo 29 de las Directivas del Consejo de la Comunidad Económica Europea de 11 de Abril de 1967, señala 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 los 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." (15)

Ahora bien la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

(12) Arrijoa Revilla Raúl, op. cit. p. 41

(13) Moreno Padilla Javier, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril de 1979,, año III, No. 6, p. 77.

(14) Moreno Padilla Javier, op. cit. p. 80.

(15) Moreno Padilla Javier, op. cit. p. 80.

apunto que "El Impuesto al Valor Agregado es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizada por una persona en cada etapa de la actividad económica... es el saldo a cargo o a favor del contribuyente que resulta de restar del impuesto causado en el ejercicio fiscal, el que le fue trasladado por sus proveedores - de bienes o prestadores de servicios y el pagado por el propio contribuyente en sus importaciones, en ese mismo ejercicio." (16)

Señaló también la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el Valor Agregado comprende sueldos, salarios, intereses, renta, beneficios netos, entre otros, entendiéndose que "Se causa únicamente por el valor que se agrega en cada una de las etapas por las cuales atraviesan las mercancías - y servicios, desde su producción inicial hasta su distribución final." (17)

Habiendo contemplado estos impuestos podemos decir que el Impuesto al Valor Agregado vino a ser una modalidad de imposición a las ventas, donde por su forma de aplicarlo y recaudarlo es al consumo, tomando el consumo como base gravable que favorece la eficiencia económica. Este impuesto se implantó con el objeto de modernizar la estructura de los im

(16) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Apuntes sobre el paquete de Reformas Fiscales 1979/1980, México D.F., p. 80.

(17) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Impuesto al Valor Agregado (Documento de Trabajo), México D.F., p. 1.

puestos indirectos y de reforzar el acatamiento de los contribuyentes, es un impuesto al consumo que se aplica con tasas proporcionales y se obtiene aplicando el impuesto en cada transacción, pero sólo sobre el valor añadido en esta etapa, precio de venta menos el costo de los bienes gravables - es en realidad un impuesto en una sola etapa cobrado en múltiples puntos de recaudación.

En opinión de la sustentante el Impuesto al Valor Agregado es equivalente a un impuesto general a las ventas de bienes y servicios, aunque viene a ser un impuesto a los bienes de consumo (por ser la variedad más conocida), adquiridos por los consumidores finales, por lo que podemos decir que es aquel impuesto que grava exclusivamente el incremento en el valor de los artículos en cada uno de sus procesos de producción y distribución o comercialización donde esa parte no se vuelve a gravar en etapas posteriores de dicho proceso.

Aquí el Impuesto al Valor Agregado es Acreditable por el comprador. El valor agregado no tiene límites mínimo ni máximo, queda sujeto al libre juego de la oferta y la demanda, excepto en aquellas mercancías que tienen precio oficial.

### 3.2.- Estructura del Impuesto al Valor Agregado.

Una vez definido el Impuesto al Valor Agregado pasaremos a estudiar los elementos que lo conforman como son: Sujeto, Objeto, Base y Tasa, mismos que son comunes a los impuestos en general como a continuación lo veremos.

#### 3.2.1.- SUJETO.

Para el Derecho Fiscal los sujetos son de dos clases: activos y pasivos.

-SUJETO ACTIVO.- Son los titulares de la potestad tributaria, se presentan en una situación de supremacía, son la Federación, los Estados y los Municipios.

-SUJETO PASIVO.- Dentro del Derecho Fiscal son los sometidos, son los que tienen obligación de pagar los impuestos. Es la persona física o moral que está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal de acuerdo con las leyes ya sea mexicana o extranjera.

También lo es cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándose esta a las personas morales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha señalado al sujeto del Impuesto al Valor Agregado como la persona física o moral que realiza las enajenaciones, la entrega de bienes o la prestación de servicios, aquí el retenedor debe constituirse legalmente como el sujeto pasivo; es decir, --- quien tiene la obligación de enterar el impuesto al fisco.

Serán sujetos al Impuesto al Valor Agregado en México:

- Personas físicas o morales que realicen actos de comercio cualquiera que sea la etapa de producción o distribución en que actúen.

- Las personas físicas o morales que importen bienes o a cuyo nombre se efectúe la importación.

- Las personas físicas o morales que presten los servicios consignados en el objeto de este impuesto.

El sujeto del impuesto es el consumidor final, quien es el verdadero pagador y no el vendedor de bienes y servicios.

### 3.2.2.- OBJETO.

El objeto del impuesto tiene que referirse a la situación legal de donde se originan los tributos; esto es, el -- hecho imponible, ya que la fuente de los ingresos de las personas difiere en cada caso de un gravamen a otro, de tal -- suerte que es la situación jurídica abstracta que señala la ley como generadora del crédito fiscal, es la manifestación de la realidad económica que somete al contribuyente, ya que al reunirse ciertas circunstancias en un caso específico de gravamen, nace el compromiso tributario para el particular -- que reúne este supuesto.

"Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco se hacen depender -- de un hecho jurídico, presupuesto legal del tributo o hecho

imponible." (18)

El objeto es la materia gravable que puede ser una ganancia, un ingreso, una erogación, un contrato, etc.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a definido el objeto del Impuesto al Valor Agregado como aquel que "Grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso y goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, sin exigir el requisito de la mercantilidad ni la característica de la habitualidad." (19)

De tal forma que la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala como objeto de este impuesto en su artículo 1º a los que realicen los siguientes actos o actividades:

"I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios...."

-ENAJENACION DE BIENES.- Se considera enajenación de bienes todo acto que signifique o persiga como fin último la transferencia de dominio a título oneroso de los bienes dentro del territorio nacional en forma real, incluyendo los efectuados con reserva de dominio.

El capítulo II de la Ley del Impuesto al Valor Agrega-

(18) Jarach Dino, Clases de Derecho Tributario, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina S.A., Buenos Aires 1943, p. 63.

(19) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Apuntes Sobre el Paquete de Reformas Fiscales 1979/1980, México D.F., p. 28.

do nos habla de la enajenación y entre otras cosas nos señala en su artículo 8º que se evoca al concepto dado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 14. Por otro lado, en el segundo párrafo del mismo artículo se señala:

"No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, por fusión o por escisión de sociedades, así como la donación...."

Nos señala ciertas limitantes, nos habla de exenciones, del momento en que ocurre la enajenación y en su artículo 12 del valor gravable en la enajenación de bienes:

Art. 12.- "Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor al precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes -- tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo."

-PRESTACION DE SERVICIOS.- Por lo que se refiere a --- prestación de servicios, podemos decir que es todo acto que efectúa una persona física o moral a título oneroso en beneficio de otra y que no constituye la entrega material de un bien.

El Capítulo III de la citada Ley se ocupa de la Prestación de Servicios y nos señala el concepto en su artículo 14

Art. 14.- "Para los efectos de esta ley se considera -- prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI. 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 esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes...."

Las actividades señaladas en este artículo tienen la característica de ser personales cuando no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Por otro lado, el artículo 16 de la propia Ley nos señala el concepto de prestación de servicios en el país, respecto del transporte internacional, transporte aéreo internacional y tarjetas de crédito.

Para el momento en que se considera prestado el servicio el artículo 17 de la Ley que nos ocupa nos indica:

Art.17.- "En la prestación de servicios se tendrá obli

gación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas..."

El valor gravable en la prestación de servicios, cuotas y aportaciones a sociedades así como préstamos y financiamientos los encontramos delimitados en el artículo 18 de la Ley en cuestión:

Art. 18.- "Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto..."

-USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.- Respecto del uso o goce temporal de bienes, el Capítulo IV de la Ley en cita al ocuparse de este nos señala el concepto en su artículo 19 al establecer:

Art. 19.- "Para los efectos de esta Ley se entiende por uso 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 permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación."

En cuanto al momento en que se considera percibido el ingreso la misma Ley en su artículo 22 dice:

Art. 22.- "Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente."

-IMPORTACION DE BIENES.- Es la introducción de mercancías procedentes del extranjero, que van a formar parte de la oferta global de bienes y los servicios ofrecidos por extranjeros en el país.

El Capítulo V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se refiere a la importación de bienes y servicios, conceptuándola en su artículo 24 de la siguiente manera:

Art. 24.- "Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o servicios:

I. La introducción al país de bienes.

II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III. El uso o goce temporal en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV. El uso o goce temporal en territorio nacional de bienes intangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los --

servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley."

Tratándose del valor gravable en la importación de bienes, el numeral 27 del ordenamiento legal en comento expresa:

Art. 27.- "Para calcular el Impuesto al Valor Agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará, el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II a V del artículo 24, será el que les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utiliza para los fines del impuesto general de importación.-

con las adiciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo."

### 3.2.3.- BASE.

Para Arrijoja Revilla . "Es la porción del objeto que sirve para aplicar la cuota. La base puede ser la ganancia, el ingreso o el gasto habidos en un cierto período de tiempo; o puede ser la producción o el consumo de un cierto período.."

(20)

El Impuesto al Valor Agregado se causa sobre el valor total de los actos o actividades gravados, incluyendo cualquier cantidad que lo adicione.

Del monto del impuesto que se genera, se debe deducir el que le fue trasladado al contribuyente y el que éste pago en la importación, para enterar al fisco solo la diferencia.

Así, del gravamen que el contribuyente cobra a sus clientes, obtiene la suma necesaria para recuperar el que a él le cobraron sus proveedores y el que pago en la importación quedándole en su caso la cantidad necesaria para pagarle al fisco cuando el saldo es en su contra.

La suma del consumo privado y público y las importaciones de mercancías y servicios, menos las exportaciones y los gastos de inversión que se consideren exentos, así como la -

(20) Arrijoja Revilla Raúl, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril -- de 1979, año III, No.6, p. 32.

variación de inventarios constituye la base del impuesto tipo consumo.

### 3.2.4.- TASA.

Es la cantidad que debe pagarse en función de la base, suele venir expresada en un tanto por ciento, o en una tarifa.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala:

Art. 1.- "...El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores..."

Como podemos observar la tasa general es del 15%, ya que en lo que se refiere a la tasa de impuesto en zonas fronterizas y perímetros libres, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 2º una tasa del 6%.

Art. 2.- "El impuesto se calculará aplicando la tasa del 6% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en las franjas fronterizas de 20 Kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice, Centroamérica, o en las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, y siempre que la entrega material de bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en las citadas franjas o zonas.

Tratándose de importación se aplicará la tasa del 6% - siempre que los bienes o servicios sean enajenados o utilizados en las mencionadas franjas o zonas..."

En ciertos actos o actividades de dichas franjas fronterizas o zonas libres, el Impuesto al Valor Agregado se calculará aplicando el valor que señala esta Ley con tasas del 15% o del 20% según sea el caso.

El artículo 2-B de la citada Ley, nos habla de una tasa del 6% de impuesto para la enajenación e importación de algunos productos.

Art. 2-B.- "El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 6%, cuando se realice la enajenación e importación de:

I. Los productos destinados a la alimentación a excepción de :

- a) Bebidas distintas de la leche.
- b) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos y jarabes esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

c) Los que le sea aplicable las tasas del 0% y del 20%

II. Medicinas de patente.

El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del im

puesto establecido en esta Ley. También se considerará prestación de servicios la enajenación de dichos alimentos efectuada por establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos los mismos."

Se señala en el artículo 2-A de la Ley que nos ocupa una tasa del 0% para actos y actividades como:

La enajenación de bienes y vegetales que no estén industrializados; bienes como: carne en estado natural, leche y sus derivados, pan, tortillas de maíz y de trigo, café, -- sal común, azúcar, moscabado, piloncillo, entre otros muchos así como también a la prestación de algunos servicios, el -- uso o goce temporal de maquinaria y equipo, también señala la exportación de bienes y servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley, que a la letra dice:

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

Comprendiéndose en la exportación de bienes, las definitivas, como también de bienes intangibles, de uso o goce temporal de bienes, exportación de servicios, transportación internacional de bienes, transportación aérea internacional realizados por residentes en el país.

El artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos señala una tasa del 20% de impuesto para algunos bienes, servicios y uso o goce temporal de calidad suntuaria.

Se puede apreciar respecto de la tasa del Impuesto al Valor Agregado que existe una tasa base del 15% existiendo una variedad del 0%, 6% y 20% para diferentes actos y actividades, esto pretendiendo buscar en su aplicación una equidad y proporcionalidad para el contribuyente y para la economía misma del país, así como para los productores.

En efecto, es obvio que al señalar una tasa del 6% en las fronteras en ello se busca una mayor producción a nivel internacional y al fijar en ciertos bienes y servicios, uso o goce temporal de los mismos, así como en su enajenación -- una tasa del 0% se pretende no desestabilizar la economía -- del país y cuidar el gasto de los individuos en productos de consumo de primera necesidad.

Ahora bien se ha fijado una tasa del 0% para la exportación de modo que la entrada de bienes necesarios para el consumo o para el desarrollo industrial no se gravan con el fin de fomentar e incitar a la población a buscar un desarrollo más amplio a nivel internacional, originando avances tecnológicos, científicos, industriales y de todo tipo para beneficio general de la propia nación. Por otro lado se cuenta con una tasa del 20% para artículos y servicios suntuarios o de lujo, esto es para productos no necesarios adquiridos.

### 3.3.- Métodos de Determinación del Impuesto al Valor

#### Agregado.

Como pudimos apreciar en el punto anterior el Impuesto al Valor Agregado está estructurado básicamente por cuatro elementos; Sujeto, Objeto, Base y Tasa. Ahora bien es menester entrar al estudio de los métodos de determinación del Impuesto al Valor Agregado; es decir, precisar bajo qué mecanismo se establece el impuesto, ya que este grava el valor de los bienes finales, pero no en una sola etapa sino a medida que se le va agregando valor, de tal suerte que para calcular el monto de las obligaciones fiscales en el Impuesto al Valor Agregado es necesario determinar el valor que se añade en cada etapa de producción o distribución, para lo cual debemos tomar en cuenta la BASE misma que constituye la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto.

Primero señalaremos los métodos que se han dado para la determinación de la base sobre la cual se deberá determinar el impuesto o sea el monto de la obligación fiscal.

#### 1.- Por Adición

METODOS

a) De sustracción sobre la base efectiva o real.

#### 2.- De Sustracción o Deducción.

b) De sustracción sobre base financiera.

1.- El Método por adición, consiste en satisfacer el gravamen sobre la base de la suma de los salarios, sueldos, intereses y beneficios netos, menos el impuesto de las compras y la amortización:

Se puede calcular también por la fórmula del consumo, ya que a los beneficios brutos se disminuyen las compras de bienes de equipo o en su caso, a las ventas se les disminuyen las compras.

Este método conocido también como base renta, supone la determinación de la base mediante la suma de las retribuciones atribuidas por la empresa, en un cierto período, a los diversos factores de la producción; consiste en sumar al precio de las mercancías compradas para ser utilizadas como insumos en el proceso productivo o para su comercialización, todos los elementos que intervienen para aumentar su valor - como salarios, intereses, arrendamiento, energéticos, seguros, gastos de mantenimiento y en general los gastos de venta y adición obteniéndose mediante esta suma el precio final de la mercancía.

Este método presenta grandes dificultades en su aplicación para la determinación del valor agregado, por lo que ningún país lo ha adoptado.

2.- Método de sustracción o deducción, este mecanismo se determina por el monto de las ventas sujetas al impuesto y el de las adquisiciones gravadas por el mismo en la etapa

anterior, pudiendo ser de dos maneras:

a) De sustracción sobre la base efectiva o real, consiste en separar físicamente los elementos del producto que ha soportado el impuesto, para calcular el mismo exclusivamente por los que no han sido gravados.

"Implica establecer por diferencia el mismo valor agregado que se obtiene aplicando el método de determinación por adición, implicando que el gravamen cargado al sujeto al regular sus adquisiciones, no será deducible hasta que los bienes comprados hayan sido incorporados a la producción o, en el caso de empresas que actúan en el ciclo de distribución revendidos." (21)

Este mecanismo tampoco es recomendable.

b) De sustracción sobre base financiera, este sistema es el que acepta México en el Decreto que creó el Impuesto al Valor Agregado, en este mecanismo, "Se tiene en cuenta solamente los datos de la contabilidad del negocio para que por medio de los ingresos y egresos que exprese la contabilidad del negocio, se cause el impuesto por la diferencia; el sistema concluye en forma simulada que la diferencia de valor, es lo que el contribuyente ha añadido en la etapa que -

(21) Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Impuesto al Valor Agregado (Documento de Trabajo), México D.F., p. 8.

le toca representar en el proceso reproductivo." (22)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala -- respecto de este método de sustracción sobre base financiera, que evita la acumulación de la carga tributaria. El Valor Agregado se determina por diferencia entre las ventas y las -- adquisiciones efectuadas en el período al que se refiere la liquidación sin tener en cuenta si los bienes vendidos han -- sido adquiridos o producidos en ese lapso, ni si las compras han dado lugar a aquellas enajenaciones o se mantienen en -- existencia. Simplifica la liquidación del impuesto y posibilita la fiscalización al referir las ventas y las compras a un mismo período, se facilita la realización de controles -- cruzados y el procesamiento masivo de la información.

Se entiende pues, que la base gravable es únicamente -- el valor que se agrega en cada etapa y no todo el valor del final. Al final del proceso el monto total del impuesto pagado en un determinado bien es sólo una función de la tasa del impuesto y del precio final del bien, independientemente del número de etapas por las cuales hubiere pasado.

Una vez que se ha calculado la base gravable, se estará en posibilidad de calcular el monto de la obligación fiscal, por lo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -- ha señalado dos métodos:

(22) Moreno Padilla Javier, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril-1979, año III, No. 6, p. 81.

## 1.- Método de base contra base.

METODOS PARA CALCULAR  
EL IMPUESTO.2.- Método de impuesto contra im-  
puesto.

1.- Método de base contra base, consiste en restar al monto total de las ventas las adquisiciones efectuadas en el período que se liquida, la diferencia resultante será la base gravable sobre la cual se aplicará la tasa que establece la Ley, aquí no es fácil calcular la incidencia final del impuesto en el precio de un producto.

2.- Método de impuesto contra impuesto, consiste en otorgar al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto pagado al hacer la adquisición efectuada en el período que se liquida y restarlo del monto del impuesto que corresponde a las ventas totales.

Se toman en cuenta los impuestos pagados para fines de deducción, el contribuyente se ve obligado a exigir que en las facturas se haga constar el impuesto trasladado, creando así un control automático que disminuye los riesgos de evasión, este método ha sido adoptado por los países europeos, de tal manera que la determinación del impuesto se reduce a la diferencia que existe entre el gravamen facturado por el contribuyente durante el período que comprende la declaración y el que le han facturado en el mismo lapso. Este con-

control permite al sujeto a su vez, llevar un control sobre sus compras facilitándose el cálculo del valor agregado en la etapa que se liquida.

En cuanto al momento de causación, en términos generales este impuesto se causa cuando se observa la primera manifestación objetiva de la realización del acto o actividad -- gravados o cuando son exigibles las contraprestaciones.

Respecto de la mecánica para el cálculo del impuesto, -- este se calcula por ejercicios fiscales aunque para efectuar los pagos mensuales a que obliga la ley deben hacerse cálculos por este último período de tiempo.

El impuesto que se causa es el que resulta de aplicar la tasa respectiva a los valores base del gravamen. El impuesto ha de enterarse es el saldo a cargo del contribuyente, después de restar al impuesto que causa, el que le fue trasladado al propio contribuyente o que fue pagado por éste en la importación. Económicamente corresponde al resultado de aplicar la tasa al valor que se agrega en la actividad gravada -- que se desarrolla dentro de un ejercicio fiscal.

De tal manera que el impuesto se manifiesta según la base determinada en el objeto del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de la industria de transformación, el precio de compra de las materias primas, materiales, herramientas, servicios, etc. se compara con el precio de venta de -- los artículos terminados para obtener por diferencia, el valor agregado para fines fiscales.

En la prestación de servicios independientes, el valor agregado es la diferencia entre lo que se cobra por el servicio y lo que cuesta proporcionarlo.

En el caso de arrendamiento, el valor agregado es la diferencia entre las rentas cobradas y los gastos realizados por el arrendador con motivo del arrendamiento.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto porque no se grava al verdadero contribuyente debido a que este lo traslada vía precio de venta al consumidor o lo traslada mediante repercusión expresa.

De modo que traslación es el cobro o cargo que hace el contribuyente al adquirente o usuario del bien o al receptor del servicio, de un monto equivalente al impuesto que se causa por el acto o actividades gravados, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala:

Art.1º.- "...El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los tég

minos de esta Ley.

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

Ahora bien en lo que respecta al acreditamiento, es la operación consistente en restar del impuesto que se causa, - el impuesto trasladado al contribuyente y el pagado por él - en la importación. Para que proceda el acreditamiento deben reunirse los siguientes requisitos:

- a) Ser sujeto del impuesto.
- b) Realizar los actos o actividades por los que se deba pagar el gravamen.
- c) Que los bienes o servicios adquiridos sean estrictamente indispensables para la realización de los actos o actividades gravados.
- d) Demostrar con la documentación que satisfaga requisitos fiscales, que el impuesto le fue trasladado en forma expresa y por separado del producto.

El artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala:

Art.4º.- "El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda - según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto-

que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda."

Asimismo en su fracción III, segundo párrafo señala:

Art. 4º, III.- "El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos excepto tratándose de fusión de sociedades."...

### 3.4.- Características del Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado aparece como un gravamen general indirecto, proporcional y multifásico sobre las transacciones y el autoconsumo, neutral interna y externamente y es soportado por los consumidores de los bienes y por los usuarios de los servicios, este impuesto grava la producción industrial y el sujeto lo paga a través del empresario recaudador; son pagados finalmente por el consumidor vía precio de venta.

Después de haber estudiado en forma amplia el Impuesto al Valor Agregado, hemos de señalar sus características las cuales son:

-PRIMERO, es un impuesto a las ventas, ya que grava el valor total que se genera por la enajenación o bien por la prestación de servicios.

-SEGUNDO, es de carácter general, grava toda enajenación de bienes, su uso o goce y prestación de servicios excepto los que están expresamente excluidos.

-TERCERO, es de etapa múltiple o plurifásico, esto es que se aplica en todas las fases del proceso económico, desde la producción hasta la comercialización de bienes y servicios.

Por la posibilidad de deducir el impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase sin incluir el propio impuesto original con lo que se evita el efecto acumulativo o en cascada.

-CUARTO, es neutral, ya que iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente del número de etapas por los que haya pasado en su proceso de producción o de comercialización.

-QUINTO, es de cuantificación exacta en lo que se refiere al monto incorporado a los bienes o servicios en cualquier etapa que se desee, lo que facilita el desgravamiento en las exportaciones, permite igualar la carga fiscal de los productos importados a la de los producidos nacionalmente, en virtud de estar sujetos ambos a la misma tasa en todas las etapas desde la importación. El artículo 27, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala:

Art. 27.- "...El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes y servicios a que se refieren las fracciones II a V del artículo 24, será el que les corresponde en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso."

-SEXTO, deprime la evasión por el encadenamiento de documentación comprobatoria de las operaciones realizadas de la primera a las últimas etapas existiendo un autocontrol entre contribuyentes.

-SEPTIMO, por todo lo señalado anteriormente es un impuesto indirecto, por sus efectos económicos sobre la persona que usa goza o adquiere los bienes o recibe los servicios, no hay empadronamiento alguno; se recaudan sin tener en cuen

ta la personalidad de quienes hayan de pagarlo, ya que se -- hace la compra del artículo por cualquier persona y es en esa persona en la que se repercute el impuesto, de manera que permite al Estado que toda la población ayude a soportar la carga fiscal.

Por otro lado este impuesto cumple con las características generales de todo impuesto:

Es legal, está decretado por una autoridad competente.

Es moral, no está establecido sobre actos ni especulaciones inmorales.

Es cierto, no arbitrario ni caprichoso.

Es graduado, existe armonía con las condiciones y poder económico del contribuyente.

Es general, está dirigido para todos los ciudadanos.

C A P I T U L O I V  
CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

4.1.- Justificación del poder tributario.

El impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía.

Cabe señalar que la Soberanía es una cualidad específica del poder del Estado y consiste en el derecho que se tiene de mandar en última instancia y hacerse obedecer en su territorio así como la de crear normas que rijan su actuación.

Heller, nos dice que la Soberanía consiste "En la capacidad, tanto jurídica como real de decidir de manera definitiva y eficaz todo conflicto que altere la unidad de la cooperación social territorial, en caso necesario contra el derecho positivo y además de imponer la decisión de todos no sólo a los miembros del Estado, sino en principio a todos los habitantes del territorio." (23)

La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la Soberanía.

Ahora bien la función esencial del orden jurídico mexicano únicamente se realiza en virtud de la conexión orgánica

(23) Heller Hamon, Teoría del Estado, 12a. Edic., Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1987, p. 262.

que se establece entre las normas que integran la Constitución General y aquellos otros preceptos sancionadores creados de acuerdo con aquella.

La única fuente jurídica del deber del impuesto se encuentra en la Ley.

Nuestro orden jurídico supremo está representado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos --- siendo los órganos legislativos Federal y Estatal los facultados para establecer impuestos conforme a la fracción IV, --- del artículo 31, de la Constitución General.

De tal suerte, la Ley es "la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa." (24)

El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, por lo que el Estado es el único titular de la soberanía fiscal, el gobierno tiene que satisfacer las exigencias nacionales, por lo que la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación por parte de -- los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales -- y en segundo lugar, son las leyes específicas que al efecto se emitan las que establecen la forma en la que se habrán de enterar las contribuciones correspondientes.

(24) Margain Manautou Emilio, *Introducción del Derecho Tributario Mexicano*, la. Edic., --- Edic. Universitaria Potosina, México 1966, p. 32.

El fundamento jurídico para el establecimiento del Sistema Tributario lo encontramos en la fracción IV, del artículo 31, que a la letra dice:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: ...

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

El impuesto constituye una obligación de Derecho Público, ya que "La contribución es una aportación de bienes de los particulares para los fines públicos; es decir, para los fines de la sociedad, organizada del gobierno en el que conviven." (25)

Ahora bien "La obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación corresponde a todos por igual conforme a la Constitución y leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y que la equidad y proporcionalidad, son requisitos esenciales de las cargas impositivas." (26)

La obligación tributaria es una relación de derecho público nace de la Ley Fundamental, donde el Estado sujeto activo, exige coactivamente del contribuyente sujeto pasivo, -

(25) Carrasco Iriarte Hugo, Mandato Constitucional en Materia Tributaria, 1a. edic., Edit. Themis, México 1967, p. 97.

(26) Lerdo de Tejada Francisco, Ensayos de Derecho Tributario, 1a. Edic., Edit. Jus. S.A. México 1975, p. 85

el pago de una suma de dinero y la norma secundaria establece los principios y fundamentos de aplicación y exigibilidad.

El concepto de poder tributario está en la base del derecho tributario, esto es que "El derecho nace por la fuerza y se transforma en derecho cuando la fuerza del poder estatal se encuentra limitada por normas constitucionales y legales a través de un sistema jurídico"... "Los impuestos nacen del poder tributario pero nacen de él dentro de los límites institucionales y constitucionales que dicta la Carta Magna de cada país y de las leyes que en su consecuencia se aprueban por los parlamentos nacionales o municipales." (27)

El Poder Tributario es "Una especial actividad de la función básica de nuestro orden jurídico, consistente en que a ciertos hechos especialmente determinados (por ejemplo no pagar impuestos), vincula ciertas consecuencias o sanciones ("multa" o "privación" de la libertad o de los bienes del contribuyente moroso o incumplido)." (28)

"Un punto fundamental del derecho tributario es que la obligación tributaria no nace directamente del poder fiscal; el poder fiscal es emanación del poder general del imperio del Estado, por el cual los legisladores imponen las leyes. Pero una vez que ese poder rige por la Constitución y las --

(27) Jarach Dino, *Clases de Derecho Tributario*, la. Edic., Edt. CIET, Buenos Aires Argentina 1970, p. 19.

(28) Fernández y Cuevas J.M., *Derecho Constitucional Tributario*, la. Edic., Edt. Defiscal, México 1983, p.84.

leyes, el poder mismo se agota en el momento legislativo, en el momento de aprobación de las fuentes legales del derecho-tributario y ya no hay poder por el cual se paguen los impuestos; el poder mismo se agota en el momento legislativo."

(29)

De lo expuesto podemos concluir lo siguiente:

PRIMERO.- Que el poder tributario es la facultad de imponer contribuciones y de normarlas coactivamente.

SEGUNDO.- Que esta facultad se la da el Estado en base a la Soberanía que ejerce sobre su territorio.

TERCERO.- El Estado plasma en su Carta Magna los derechos y deberes de su pueblo, basados en el bien común que persigue dicho Estado.

CUARTO.- Entendiéndose el bien común como aquel que beneficia a todos los integrantes de una comunidad, el bien común que persigue el Estado es el bien público ya que concierne a la masa de individuos y a generaciones presentes y futuras, buscar un beneficio colectivo general.

Ahora bien tomando en cuenta estos puntos, podemos decir que la justificación del poder tributario la encontramos en la necesidad del Estado de que los mexicanos contribuyan al gasto público del mismo, en base al bien público que persigue delimitando en la Constitución General de los Estados-

(29) Jarach Dino, *Clases de Derecho Tributario*, op. cit. p. 19.

Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV esta obligación, siendo esta la base fundamental de toda contribución.

#### 4.2.-- Antecedentes de la Fracción IV del Artículo 31

##### Constitucional.

Existieron épocas en que los favorecidos de la fortuna y del favor del gobernante, estaban eximidos de costear los gastos de administración pública, como un privilegio graciosamente otorgado por los autócratas y así mientras la clase alta por privilegio, y la baja por carencia de bienes, no -- contribuían a las cargas fiscales, por lo que un sector generalmente pequeño de clase media, era el único que trabajaba empeñosamente para que el socio gratuito que poseía el Estado, se quedara con la mayor parte del fruto de sus esfuerzos

Ahora bien Fernández y Cuevas cita que la Asamblea --- Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789, consideró que " Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades."(30)

Señalado esto en el artículo 13 de la citada declaración.

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provicional Político del Imperio Mexicano, del 10 de Enero de 1822, que dispuso " Que todos los habitantes del

(30) Fernández y Cuevas J.M. , Derecho Constitucional Tributario, Op. cit. p. 125.

Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado" citado en su artículo 15.

La Constitución de Cádiz en su artículo 339 estableció que "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

El Acta Constitucional del 31 de Enero de 1824 sigue el sistema de la Constitución Americana.

El artículo 13, fracción IX, da poderes al Congreso General para establecer los impuestos que sean necesarios para proveer a los gastos generales de la República, así como para determinar su inversión y para hacer al Poder Ejecutivo responsable de ella.

El 4 de Agosto de 1824 el Congreso Federal aprobó una Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares - la cual intentó hacer una distribución de poderes tributarios.

El 4 de Octubre de 1824 fue aprobada la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, misma que incluyó la obligación de los Estados para pagar contribuciones al Gobierno Federal a fin de pagar la deuda federal reconocida -- por el Congreso de la Unión. El 11 de Febrero de 1832, una Ley estableció tal contribución en la cuantía del 30% de las rentas públicas de los Estados.

El sistema federal prevaleció de 1824 a 1835, en 1836 se adoptaron las Leyes Constitucionales como una Ley Suprema

existiendo únicamente un Congreso Central, los Gobernadores podían establecer únicamente aquellas contribuciones que fueran autorizadas por las leyes expedidas por el Congreso Central y por tanto no podían existir conflictos entre poderes tributarios.

En el mes de Agosto de 1846 se restauró la Constitución Federal de 1824 y el mismo año aprobó el Congreso una nueva Ley de Clasificación de Rentas, por la que entrándose de impuestos y derechos sobre el comercio exterior, así como el consumo de artículos extranjeros, acuñación de moneda, el tabaco, el correo, la lotería nacional y el ingreso al Gobierno Federal, se obligó a los Estados a pagar una contribución al Gobierno Federal sobre la base de un contingente basado en la población.

En 1856 el Presidente Comonford convocó a un Congreso Constituyente en Queretaro y propuso un proyecto de Constitución, misma que pasó a ser la Constitución Federal del 5 de Febrero de 1857. En el proyecto se disponía en su artículo 36 que era obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residieran en la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes.

Dicho artículo en su texto original disponía:

Art. 36.- "Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos pú-

blicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Este artículo se modificó únicamente suprimiendo "justo" anterior a "intereses" y fue aprobado en sesión de 26 de Agosto de 1885. Seguramente la Comisión del Estado lo dividió en dos fracciones, que es como aparece en el texto aprobado en definitiva en el artículo número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción III y en la Constitución de 1927 como fracción IV pero con la misma redacción.

En cuanto a las facultades de los Estados, se pretendía sentar bases generales respecto del campo impositivo por lo que el Congreso Constituyente de 1856, en el artículo 120 del citado proyecto constitucional se expresó: "Los Estados, para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos."

El artículo 120 fue suprimido, la Constitución de 1857 tuvo un artículo similar al actual 124 y muy parecido al artículo 73 fracción VII.

Se rechazó el artículo 120 del proyecto, que disponía las atribuciones del Estado y la Federación para establecer impuestos, Don Francisco Zarco cronista del Congreso Constituyente comentó que la idea no era distribuir las materias gravables entre la Federación y los Estados, sino liquidar -

el antiguo problema de las alcabalas, o impuestos sobre el tributo de personas y de cosas a través de los Estados, que obstruían el comercio nacional por la vía de hacer dichas alcabalas fuente exclusiva de rentas Federales como consecuencia de su clasificación como impuestos indirectos.

La constitución de 1857 estableció la concurrencia o poderes tributarios entre la Federación y los Estados sobre la mayor parte de las fuentes posibles de rentas.

El 30 de Mayo de 1895, se dispuso entre otras reformas que era un poder federal exclusivo al establecer impuestos sobre mercancías que fueran importadas o exportadas o que simplemente cruzaran el territorio nacional.

Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser todas esas contribuciones. Mediante Decreto del 10 de Junio del año de 1898 y adicionandole una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la III para resultar concebido como sigue:

Art. 31.- "Es obligación de todo mexicano:

- I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.
- II. Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.
- III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispon--

gan las leyes."

En 1916 Don Venustiano Carranza convocó a un Congreso Constituyente que se reuniría en Queretaro a fin de estudiar el proyecto de una nueva Constitución, finalmente adoptado - en relación a los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, contenía el mismo sistema de concurrencia de poderes tributarios con sólo unas cuantas materias a favor del Gobierno Federal.

Esta Constitución aprobada en 1917 reservó expresamente a la Federación pocas facultades tributarias, conservando en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV -- del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constitucional aprobó en su sesión del 19 de Enero de 1917 por 139 votos, esa cláusula Constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857 cuya trayectoria respeta el principio de -- que la justicia impositiva en México está fundada en la pro-

porcionalidad y equidad del impuesto, al manifestar en dicho artículo en su fracción IV lo siguiente:

Art. 31.- "Son obligaciones de los mexicanos:....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

De la lectura de este artículo podemos deducir:

-PRIMERO.- Que establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos.

-SEGUNDO.- Que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son: la Federación, los Estados y Municipios.

-TERCERO.- Que es necesario que los impuestos deban establecerse por medio de leyes.

-CUARTO.- Que los impuestos deben establecerse para cubrir los gastos públicos.

-QUINTO.- Que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos.

-SEXTO.- Que las normas deben ser claras y precisas cuando de ellas se deriven cargas para los particulares.

" El sistema tributario debe tender en su conjunto a fomentar la inversión productiva, que incremente la base impositiva nacional y coadyuve a la distribución de la riqueza generada."

(31)

(31) Acosta Valenzuela Carlos, Reflexiones sobre el Sistema Tributario en México, Contaduría Pública, Nov.1987, año XVI, Núm. 183. p.2.

#### 4.3.- Fundamento Constitucional del Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto es un producto del medio social, una verdadera categoría histórica. El impuesto y el derecho de imponer están condicionados por una porción de circunstancias: - Constitución Política Social del país, régimen jurídico, costumbres, ideas dominantes, luchas de clase e intereses, grado de desenvolvimiento económico, etc., de tal manera que -- los impuestos no pueden aislarse sino que hay que considerarlos en relación con todas esas circunstancias, y el estudio de los impuestos no es un problema financiero sino que también es un problema político, ético, social, económico...

Por otro lado sabemos que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija.

Los impuestos deben establecerse por medio de leyes; -- es decir, por medio de disposiciones de carácter general, -- abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.

Al ocuparnos del Impuesto al Valor Agregado, encontramos su fundamento constitucional en el artículo 73, fracción VII, de la Carta Magna al señalar:

Art. 73.-"El Congreso tiene facultad:...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto ;"

Se faculta al Congreso de la Unión, para imponer cualquier tributo sobre cualquier materia y sin ninguna limitación, mismo que tiene el carácter de poder legislativo.

Tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados actúan con la prudencia necesaria para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente.

Ahora bien el artículo 73 en su fracción XXIX, faculta al Congreso de la Unión para establecer contribuciones respecto de:

- 1º. Sobre el comercio exterior;
- 2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5º. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
  - f) Explotación forestal, y
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléc

trica.

En esta fracción, más que limitar a la Federación, el objeto aquí es limitar a los Estados, puesto que estos no -- pueden imponer contribuciones sobre las materias señaladas -- en dicha fracción.

La participación de las Entidades Federativas y los Mu-- nicipios fue siempre un problema a tratar sobre los impues-- tos federales, por lo que el artículo 73 tuvo varias modifi-- caciones en las fracciones señaladas anteriormente antes de-- quedar como las conocemos actualmente.

En cuanto al origen de la reforma Constitucional se ex-- presa que "Desde la década de los treinta la Federación em-- pezó a invitar a los Estados para que se coordinacen en los-- impuestos federales similares a los que estos mantienen en -- vigor a condición de que deroguen todos los tributos que en-- una u otra forma gravan lo mismo... y una vez que hubo mayo-- ría de entidades coordinadas la Federación promovió la refor-- ma Constitucional correspondiente contando con el voto de -- las entidades coordinadas y en tal forma se fue apropiando -- de importantes fuentes económicas." (32)

Podemos señalar que el Impuesto al Valor Agregado en-- cuentra su fundamento Constitucional básico en los artículos 31, fracción IV y 73, fracciones VII y XXIX, además de exis--

(32) Margain Monautou Emilio, La Constitución y algunos Aspectos del Derecho Tributario -- Mexicano, la. Edic., Edic. Universitaria Potosina, México 1967, pp. 15,16.

tir otros artículos que de una u otra manera norman, limitan y fundamentan los impuestos, de los cuales señalaremos los siguientes:

Los Estados con apoyo en el artículo 124 tienen facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos estatales:

Art. 124.- "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."

Por otro lado el artículo 115 da facultad a las Legislaturas de los Estados para decretar los impuestos destinados a cubrir los gastos públicos municipales y la forma en que habrá de ingresarse.

El artículo 36 de la propia Ley Suprema tiene por finalidad la formación de los patrones fiscales al señalar:

Art. 36.- "Son obligaciones del ciudadano de la República:

- I. Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en los padrones electorales, en los términos que determinen las leyes;..."

Art. 38.- "Los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden:

- I. Por falta de cumplimiento, sin causa justificada de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36..."

El artículo 117 fracciones de la III a la VII, señalan las facultades exclusivas por razón de prohibiciones a los Estados:

Art. 117.--"Los Estados no pueden, en ningún caso:

- III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado;

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

- V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

- VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya excepción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

- VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se esta---

blezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;..."

El artículo 118 al referirse a los Estados señala:

Art. 118.-"Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

1. ... imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;..."

El artículo 131 establece la posibilidad de que el poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el mismo Congreso.

El Impuesto al Valor Agregado se encuentra debidamente fundamentado, normado y limitado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como podemos apreciarlo - en los artículos anteriores. Por otro lado cuenta con el Código Fiscal de la Federación mismo que reglamenta los principales impuestos federales, así como con su propia Ley del Impuesto al Valor Agregado y el reglamento de la misma.

#### 4.4.- Proporcionalidad y Equidad del Impuesto al Valor Agregado.

Conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General, las exigencias de la proporcionalidad y equidad funcionan u operan como limitaciones al poder tributario de la Federación, Estado o Municipio, en tanto que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, siempre que las prestaciones que se les impongan se estructuran (jurídicamente hablando) de manera proporcional y equitativa.

La proporcionalidad y la equidad, tienen la jerarquía y el rango por razones de su mecánica operativa, de garantía individual.

Por lo que el incumplimiento de la equidad y proporcionalidad trae aparejada una violación de garantías.

Respecto a este principio de justicia Adam Smith, citado por Porras y López, señaló "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno con la mayor exactitud posible a sus propias facultades o sea en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado. La observación o violación de esta máxima se traduce en lo que llamamos igualdad o desigualdad de la imposición." (33)

(33) Porras y López Aranda, Derecho Fiscal, la. Edic., Edit. Porrúa S.A., México 1977 — p. 71.

La carga fiscal debe ser compartida por los contribuyentes de una manera proporcional y equitativa.

Con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos, este principio requiere de dos principios el de generalidad y el de uniformidad; esto es, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto y que este represente para todos el mínimo de sacrificio posible, entendiéndose por:

A) GENERALIDAD, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

B) UNIFORMIDAD, que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo.

Debe haber una relación entre la carga fiscal y la posibilidad económica del contribuyente para cubrirla.

La Ley no sólo debe establecer el impuesto sino fijar su cuantía, la cuota, forma y término de pagarlo.

El establecimiento de un mínimo y un máximo de los impuestos permite graduar de un monto justo y proporcional su cuantía, adecuándola a la respectiva capacidad económica del contribuyente.

El Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto sin atesorar y sin perjudicar al contribuyente en su patrimonio.

En lo que se refiere a la proporcionalidad este es un-

requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario para que la norma tributaria contenga:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público.
- La relación entre la contribución y el beneficio del gasto público.
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Decimos proporcional porque debe partir de la base de las fortunas particulares.

La proporcionalidad debe estar fundada en el ingreso - del contribuyente, corresponde a la Ley fijar la proporción.

La proporcionalidad en la imposición, es que el tributo debe ser exactamente proporcional al precio de los bienes y al correspondiente a los servicios, especialmente con ocasión de la entrega para el consumo o para la utilización final.

El límite Constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto a fin de que este sea proporcional y equitativo es no acabar, jamás destruir la fuente de la imposición, la cual es el conjunto de bienes que constituyen - el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y otro.

Que un tributo sea proporcional significa --

que comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia.

Respecto de la equidad, esto significa que debe ser universal de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la Ley es inequitativa, ya que es la manifestación de lo justo, exige que se respete el principio de igualdad.

Equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria Federal; el Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad, es comprender la cuantificación del impuesto.

De acuerdo con Coviello en la equidad se deben tener en cuenta las circunstancias especiales del caso concreto, y no aplicar en su rigidez las normas generales.

Por lo tanto equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, porque no debe extenderse más que ha llenar su objeto.

Se debe gravar en forma justa a los contribuyentes atendiendo principalmente a su capacidad contributiva.

"El principio de Justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad." (34)

(34) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, 14a. Edic., Edt. Porrúa S.A.-México 1932, p. 179.

La Suprema Corte está capacitada para revisar la legalidad de la función legislativa tocante a las dos cuestiones

Por otro lado el Poder Judicial está capacitado para revisar los Decretos o actos del Poder Legislativo en caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y -- ruinoso.

El sistema más adecuado para medir las capacidades con tributivas es el de los impuestos directos que por su naturaleza pueden ser progresivos.

En los impuestos indirectos que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Los impuestos directos han de ser proporcionales, pero los impuestos indirectos es suficiente con que sean equitativos, sin embargo debemos tomar en cuenta que la proporcionalidad y la equidad van de la mano, por lo que los técnicos fiscales se han preocupado por encontrar impuestos que gravan a los ciudadanos en proporción a su capacidad económica, tiene mayor capacidad quien percibe mayores ingresos; o --- quien gasta más dinero, o quien acumula más riqueza, o quien gana más dinero, o quien explota recursos naturales, o quien realiza más importaciones, o quien produce más en la industria de transformación, etc., en realidad no se sabe a ciencia cierta cuál es la base para decir que es más capaz de -- contribuir o no y en qué proporción se ha de hacer.

Por lo que al referirnos al Impuesto al Valor Agregado

que nos ocupa, debemos tomar en cuenta que está fijado en base a la generalidad y uniformidad de una forma objetiva atendiendo a la capacidad contributiva del contribuyente en una forma subjetiva; esto es, al fijar tasas del 0%, del 6%, del 15% y del 20%; podríamos decir que está atendiendo a la proporcionalidad, si entendemos que esta se refiere al ingreso del contribuyente y a la relación de este con el gasto público; al fijar diferentes tasas, determina que estas son de acuerdo a las necesidades del propio contribuyente, ya que se señala tasas bajas para los productos de primera necesidad y en lo referente a productos suntuarios con una tasa mayor y al hablar de una tasa general del 15% señala un porcentaje uniforme para todos los que se encuentren en el supuesto de aportarlo o bien de pagarlo de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es equitativo si atendemos a la igualdad ya que todo el contribuyente que se sitúe en el hecho imponible que determina el impuesto establecido en una Ley es general para todos.

Al referirnos a que este impuesto es indirecto y afecta en su gran mayoría a contribuyentes de escasos recursos económicos este sólo hecho no determina la falta de proporcionalidad y equidad pues se tendría que cambiar el artículo 31, fracción IV de la Constitución donde se establezca que se prohíben los impuestos a esa clase de personas, se supone que todos tenemos las mismas oportunidades, cualidades y de-

rechos, se rompería con el principio del susodicho artículo-  
por lo que no se puede decir que se está en presencia de un-  
impuesto desproporcionado e inequitativo.

#### 4.5.- Límites Constitucionales de las contribuciones.

El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados a través del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales, no es absoluto, se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

Ernesto Flores Zavala señala que, "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formales; es decir, por medio de disposiciones de carácter general impersonales y emanadas del Poder legislativo." (35)

Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos imponen a todas las autoridades del país, la obligación de oír en defensa a los posibles afectados con tales determinaciones, así como de que éstas al pronunciarse se encuentren debidamente fundadas y motivadas.

Para la validez absoluta de un tributo es necesario -- primeramente que esté establecido por la Ley, segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero, que sea destinado al pago de los gastos públicos.

El principio de igualdad es una garantía individual establecida en los artículos 1º, 13, 14 y 16 de nuestra Carta-Magna, implica su establecimiento para todas las personas --

(35) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, op. cit. p. 199.

sin distinción, obliga por igual a todos los que se colocan en las situaciones que la Ley señala como hecho generador, - sin importar clase social, raza, color, calidad migratoria, - etc.

El principio de legalidad de las contribuciones se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, -- que establece que para que los mexicanos tengamos la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, esa obligación debe estar establecida por una Ley. Esto es que -- ese acto legislativo cree situaciones jurídicas generales -- abstractas e impersonales, que es la característica que se -- reconoce a las normas legislativas y por último que la voluntad del legislador se haya expresado en todos los elementos del hecho imponible y de la relación tributaria a que da origen, sin dejar a la administración fiscal ningún margen de -- discrecionalidad en cuanto a dichos elementos.

#### Garantía de Legalidad:

Art. 16 Constitucional.- "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para... exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposicio--

nes fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos..."

Este principio lo encontramos como una limitación a -- las contribuciones y puede enunciarse mediante el aforismo, -- adaptado por analogía del derecho penal "Nullum tributum sine lege".

Los tributos están establecidos por Ley cuando es ésta la que fija los supuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria, la que individualiza a las -- personas obligadas al pago y la que regula todos los elementos de la cuantía de la deuda tributaria.

Es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, -- sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y de pagarlo.

El principio de legalidad debe animar conforme a las -- expresas prescripciones de la Constitución Federal a todo impuesto.

Significa esto, que la Ley que establece el tributo de -- be definir cuales 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 y la cantidad de la prestación por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, que los caracteres esenciales del impuesto -- y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria-

estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, de manera que el sujeto pasivo pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

Ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior.

Los impuestos que no contengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen Constitucional mexicano sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

Todo acto estatal debe estar debidamente soportado por una norma legal, cuyo contenido precisamente lo establezca la motivación, la cual consiste en el razonamiento de una resolución la cual se encuentra debidamente fundada y motivada cuando además de citarse los preceptos violados se mencionan los hechos concretos en los que consistió la motivación.

Las autoridades están obligadas en sus resoluciones, a fundar en Ley aplicable el acto o hecho que pretendan realizar y motivar la causa, expresando los hechos que lo apoyen.

La interpretación del artículo 16 Constitucional en materia fiscal señala que ningún contribuyente puede ser molesto en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito que funde y motive-

la causa legal del procedimiento fiscal.

El control de legalidad de los actos de la administración pública corresponde en última instancia a los Tribunales Colegiados de Circuito, previa la satisfacción del requisito de definitividad en materia de amparo.

**Garantía de Audiencia:**

Art. 14 Constitucional.- "A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho..."

La audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes es siempre posterior a la fijación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y el cobro correspondiente.

Las leyes pueden ser retroactivas cuando beneficien a las personas.

Por lo tanto ninguna Ley puede aplicarse retroactivamente en perjuicio de los sujetos del impuesto.

Nadie puede hacerse justicia por su propia mano y la autoridad judicial es la facultada para ventilar y resolver las controversias, debiéndose seguir un proceso legal exacto.

Al referirnos al artículo 14 Constitucional, en materia fiscal, podemos decir que esta garantía de audiencia tiene aplicación, especialmente mediante los recursos de inconformidad o reconsideración y juicios contenciosos administrativos ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Las autoridades administrativas previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos -- respetando los procedimientos que lo condicionan tiene la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga -- lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, -- aún cuando la Ley que rija el acto no establezca tal garantía.

Por otro lado existen otras limitaciones a los impuestos respecto de la Federación y los Estados; tenemos que hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la Federación; como son, a saber:

- Los establecidos en el artículo 73 fracción XXIX --- Constitucional.
- Tiene facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia incluida aquí la facultad de imponer -- contribuciones, ya que esta se realiza a través de la función legislativa, artículo 73, fracción III Constitucional.
- Por otro lado prohíbe a los Estados ciertas formas -- de procurarse arbitrios, artículo 117, fracción III- Constitucional.

Ahora bien en lo que se refiere a los Estados:

- Hay impuestos reservados a los Estados por la Constitución, artículo 117, fracción IX.
- Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión, artículo 118, fracción I de nuestra Carta Magna.
- La Federación no puede prohibir a los Estados el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación alguna.
- La Federación no puede facultar a los Estados para establecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia Federación.

C A P I T U L O V  
ASPECTO INTERNACIONAL

5.1.- Relación del Impuesto al Valor Agregado de México respecto de otros países.

Para el estudio del presente capítulo, hemos adoptado respecto del Impuesto al Valor Agregado la división que se maneja a nivel internacional, el cual está dividido en dos grandes grupos: Respecto del Continente Americano tenemos a los países miembros del CIAT, (Centro Interamericano de Administradores Tributarios); y respecto del Continente Europeo a los países miembros de la CEE, (Comunidad Económica Europea), mismos que estudiaremos más adelante, limitandonos por ahora a dar en forma general una visión de México respecto de su Impuesto al Valor Agregado en relación al ámbito internacional.

México está formado por 31 Estados y un Distrito Federal, mismos que integran la Federación y que tienen a su cargo la administración del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal mediante la celebración de convenios denominados de Colaboración Administrativa, en el que se especifican las facultades conferidas a los Estados, reservándose la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otras, la interpretación de la Ley y consecuentemente, la emisión de instructivos, circulares y resoluciones de carácter general. Las entidades federativas, al adhe-

rirse al sistema participan del beneficio del Impuesto al Valor Agregado así como de los demás impuestos Federales que forman el fondo general de participaciones.

Como ya lo hemos señalado, el Acuerdo de fecha 22 de Diciembre de 1978, por el que se reforman, derogan, abrogan y adicionan diversas disposiciones legales, también conocida como (Miscelanea Fiscal para 1979) estableció el Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del 1º de Enero de 1980 sustituyendo al antiguo impuesto acumulativo sobre ingresos mercantiles y a otros 29 impuestos. La decisión de optar por un Impuesto al Valor Agregado fue la necesidad de establecer -- una economía estable y un impuesto que evitara los efectos -- piramidales en cada una de las etapas de la producción y comercialización, era necesario actualizar y modernizar sus -- sistemas de imposición y fortalecer su principal fuente de -- ingresos tributarios; por lo que al observar las ventajas -- que había traído la implantación del Impuesto al Valor Agregado en Europa, específicamente en los países miembros de la Comunidad Económica Europea (CEE), se optó por establecer el Impuesto al Valor Agregado en México, haciendose antes de su aplicación varios estudios respecto de sus ventajas y desventajas.

Los aspectos más sobresalientes del impuesto que nos ocupa son entre otros, los siguientes:

- Son objeto del impuesto la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce tem-

poral de bienes y la importación de bienes o servicios; sin exigir el requisito de la mercantilidad ni la característica de la habitualidad, que eran necesarios en el impuesto anterior al Impuesto al Valor Agregado.

La tasa general es del 15%, existiendo además tasas especiales como la del 6% aplicable a la enajenación e importación de ciertos productos, amén de que esta misma tasa se aplica para las enajenaciones e importaciones realizadas en las denominadas "frangas o zonas fronterizas", con independencia de que existen diversas operaciones e importaciones gravadas en dichas zonas con las tasas del 15% y del 20%.

- Sumado a lo anterior existe una tasa especial del 20% para la enajenación e importación de ciertos artículos de consumo selectivo como el caviar, por cuotas de membresía en clubes exclusivos, el uso o goce temporal de equipos cinematográficos o de video grabación para exhibición privada, etc., en igual forma que existe la tasa del 0% aplicable a la gran mayoría de los productos alimenticios de consumo básico principalmente aquellos que no han sido objeto de industrialización, así como también en la enajenación de maquinaria y equipo agrícola, la prestación de servicios relacionados con la agricultura y la ganadería, el uso y goce temporal de maquinaria agrícola y la exportación de bienes y servicios en los términos que la Ley señala.

El impuesto es cubierto mediante pagos provisionales mensuales, existiendo la obligación de presentar una declara

ción anual de ajuste. Tratándose de importaciones, el pago provisional se hace conjuntamente con el del impuesto general de importación.

Cabe señalar que a partir de 1985, se eliminó la obligación de trasladar el impuesto por separado en la factura cuando se trate de operaciones al consumidor final, pero los contribuyentes que así lo soliciten, pueden exigir que se les expida la factura en que conste el monto y el traslado del gravamen.

Con el objeto de no afectar negativamente la economía de áreas de la República limítrofes con Estados extranjeros fundamentalmente los Estados Unidos de Norteamérica, dado que en la línea fronteriza existen ciudades vecinas, se estableció una tasa especial del 6% específicamente para franjas fronterizas y zonas libres, para evitar que se incrementen los precios de los bienes y servicios nacionales.

En razón del principio de reciprocidad que rige entre los Estados en el orden internacional se liberan del pago del gravamen las importaciones realizadas por embajadores, ministros plenipotenciarios, ministros residentes, encargados de negocios, consejeros, secretarios y cónsules generales, entre otros, subsistiendo la obligación de pagarlo en la realización de los demás actos gravados.

Siendo estas algunas de las características con que cuenta el Impuesto al Valor Agregado en México, ahora estima mos pertinente señalar que México es uno de los países inte-

grantes del CIAT, por lo que la mayoría de sus características son similares a las de los otros integrantes como lo veremos más adelante al estudiar las características de este impuesto en el ámbito internacional, ahora bien, respecto a la CEE cabe mencionar que aunque fue esta la que motivó a México para instaurar dicho impuesto, lo cierto es que el mismo tiene diferentes características en los países integrantes en base a su política, situación social y geográfica mismas que estudiaremos en su oportunidad.

Por lo tanto citaremos algunas relaciones que se dan entre el Impuesto al Valor Agregado, que opera en México y aquel que se aplica tanto en el CIAT como en la CEE.

Entre las características básicas y comunes del Impuesto al Valor Agregado tenemos las siguientes:

- La significativa participación del tributo en los ingresos públicos corrientes.
- La adopción de todos los países de "Sistema de Sustracción", ocurriendo lo mismo en Europa.
- La extensión del gravamen, salvo excepciones, a la prestación de servicios y no sólo a la transferencia de bienes, esto en el CIAT.
- La generalización de liquidaciones de carácter mensual.
- Una diferencia del CIAT es la tendencia dominante hacia la tasa única, ya que el Impuesto al Valor Agregado Europeo maneja gran variedad de tasas, aunque existen 7 países pertenecientes al CIAT que aplican varios tipos de estas.

## 5.2.- Efectos del Impuesto al Valor Agregado en el Ambito Internacional.

En este punto trataremos de dar una visión general de la implantación del Impuesto al Valor Agregado en los diferentes países del Continente Americano y Europeo (el CIAT -- y la CEE). Así las cosas, empezaremos por referirnos a la Comunidad Económica Europea.

Al firmarse el tratado de Roma en 1957, en cinco de los países signatarios existían impuestos sobre las ventas del tipo acumulativo o en cascada, puesto que sólo Francia como lo hemos visto tenía en vigor un Impuesto al Valor Agregado desde el año de 1954.

Fue en 1960 cuando la Comisión de las Comunidades Europeas nombró un comité fiscal y financiero, considerando la necesidad de armonizar los sistemas tributarios en sus países miembros, mismo que en el año de 1962, presentó un informe señalando la necesidad de eliminar el impuesto plurifásico acumulativo.

En Abril de 1967 con base en el informe del Comité y en estudios posteriores, se dieron las primeras Directivas sobre el impuesto a las ventas, determinando la implantación a todos los países miembros de un Impuesto al Valor Agregado que rigiera dentro de un período que no pasara del 1º de Enero de 1970 para su aplicación en adelante.

Al implantarlo se permitía asegurar la neutralidad económica de dichos impuestos mediante el cálculo de la compen-

sación en fronteras, existiendo por otro lado, libertad en cuanto a la fijación de los tipos de gravamen en cada país miembro.

Fue así que la armonización de los impuestos sobre el volumen de los negocios constituyó el logro más importante en la Comunidad Económica Europea en el ámbito fiscal, refiriéndose en primer lugar a la estructura del impuesto, la cual ha sido objeto de varias Directivas siendo la denominada "Sexta Directiva" la más importante.

La Sexta Directiva contiene todos los lineamientos y aspectos fundamentales del Impuesto al Valor Agregado, habiendo otras Directivas que han apoyado a esta y completado las funciones de la misma, existiendo aún problemas y metas para concluir; por lo que el "Libro Blanco" de la Comisión de Junio de 1985 bajo la rúbrica "La eliminación de las fronteras fiscales" se preocupa esencialmente de dicha armonización tanto en lo que se refiere al número de los tipos de gravámenes como a su nivel de aplicación.

Por otro lado se establece un Standstill en materia de Impuesto al Valor Agregado y de los impuestos sobre consumos específicos, propuesta que se hizo en Noviembre 21 de 1985, que fue modificada el 23 de Enero de 1987.

Se presentó también un paquete de medidas fiscales de la Comisión de la Comunidad Económica Europea de la consecución del mercado interior europeo denominado "Plan Cockfield", el cual busca la creación del Mercado Interior poniendo como

plazo el 31 de Diciembre de 1992, incluyendo una serie de medidas fiscales que afectan tanto al Impuesto al Valor Agregado como a los Impuestos Sobre Consumos Específicos. Ahora -- bien por lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado y de acuerdo a la Sexta Directiva de antecedentes se busca la desaparición de las fronteras fiscales, proyecto de mecanismo comunitario de compensación del Impuesto al Valor Agregado o "Clearing" así como el establecimiento de un proceso de convergencia de los tipos de gravamen del Impuesto al Valor Agregado y de los Impuestos Sobre Consumos Específicos.

Es de reconocer los esfuerzos comunitarios a la uniformidad de tipos con vistas a la proyectada eliminación de las fronteras fiscales actuales y por lo tanto al Impuesto al Valor Agregado de exonerar la exportación y gravar la importación, eliminación que para las empresas supondría una notable simplificación de las formalidades administrativas.

La Sexta Directiva ha creado en su artículo 29 un Comité Consultivo del Impuesto al Valor Agregado constituido por representantes de los Estados miembros y de la Comisión cuya función además de los supuestos de consulta obligatoria prevista en la misma Directiva, sería la de examinar las cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto al Valor Agregado.

Más adelante examinaremos las características del Impuesto al Valor Agregado en la Comunidad Económica Europea, refiriéndonos por ahora a dichos impuestos en los países ---

miembros del CIAT.

El impuesto general sobre las ventas se inició en los países americanos adoptando generalmente una forma acumulativa o en cascada.

Sin embargo, a mediados de la década de los 60s' Colombia y Brasil adoptaron el sistema de "Valor Agregado" siendo entonces cuando puede apreciarse en los países del área una clara tendencia a esta reforma de imposición, lo que se concretó en la década de los 70s' cuando once de ellos transformaron o iniciaron su sistema de tributación general sobre ventas apoyándose en el tipo "Valor Agregado" (I.V.A.). Esta tendencia se mantuvo en la década de los 80s', cuando otros seis países adoptaron el Impuesto al Valor Agregado, contándose entre los últimos de ellos a Guatemala y República Dominicana en 1983.

La tendencia hacia la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en los países americanos ha estado determinada principalmente por las necesidades fiscales de los gobiernos y también por las virtudes intrínsecas del gravamen, tales como la elasticidad y neutralidad.

Las posibilidades que ofrece el Impuesto al Valor Agregado para el cruce de información y los regímenes especiales adoptados para el tratamiento de los pequeños comerciantes y contribuyentes, han constituido elementos importantes para asegurar la aceptación del impuesto.

Al 31 de Diciembre de 1986, de un total de 27 países -

americanos miembros, 19 de ellos (o sea un 70%), aplicaban - un impuesto general sobre ventas a nivel federal o nacional.

Debe tenerse presente que Estados Unidos de América no tiene vigente un sistema de imposición federal sobre ventas, pero aplica dicha forma tributaria en la mayoría de sus Estados y en el Distrito de Colombia. Por otra parte Barbados y Jamaica, que no aplican un impuesto general, tienen vigentes sendos tributos que afectan determinados servicios y las ventas a nivel minorista de bienes específicos. Finalmente el - Salvador y Venezuela, que tampoco tienen vigentes impuestos generales sobre ventas, aplican en cada caso extendidos sistemas de impuestos de timbres.

Ahora bien de los 19 países que tienen en vigor un impuesto general sobre ventas, 16 de ellos aplican un gravamen tipo Impuesto al Valor Agregado. Los restantes 3 países aplican el impuesto en la etapa de fabricación e importación.

Actualmente en Canadá se estudia un proyecto para sustituir por el Impuesto al Valor Agregado el actual Impuesto Federal Sobre Fabricantes e Importadores. En Jamaica a comienzos de 1987 se presentó un proyecto de reforma tributaria en el que se incluye el establecimiento de un impuesto general sobre las ventas tipo Valor Agregado.

Respecto de los Estados Unidos de América podemos decir que este no aplica ningún impuesto federal sobre el volumen de ventas, existiendo en cambio un muy conocido régimen de impuestos estatales sobre ventas aplicables normalmente a

nivel minorista. Desde hace varios años se ha especulado sobre la posibilidad de aplicar un Impuesto tipo Valor Agregado a nivel federal y dentro de tales especulaciones se ha mencionado incluso la idea de que el referido impuesto podría sustituir total o parcialmente al impuesto sobre la renta de las sociedades, uno de los pilares de la recaudación del gobierno federal.

Existe consenso en que la distorsión de la economía que podría causar un Impuesto al Valor Agregado sobre el producto bruto es excesivamente severa como para ser escogido por un país altamente industrializado y por esa razón se señala que a la fecha los países que han adoptado el gravamen se han inclinado por un Impuesto al Valor Agregado tipo consumo agregado a un más favorable tratamiento del factor capital.

El Impuesto al Valor Agregado tipo renta tiene al mismo tiempo las características de los Impuestos Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, por lo que parece más lógico pensar en su introducción como un sustituto del Impuesto Sobre la Renta aunque los modelos o recomendaciones más conocidos en Estados Unidos sobre el Impuesto al Valor Agregado, se inclinan por un gravamen con las características del existente en los países de la Comunidad Económica Europea.

Diversas propuestas de Impuesto al Valor Agregado han existido en Estados Unidos, las que se inician en 1970 y cul

minan en 1987 con la propuesta del Señor Holings para la introducción de un Impuesto al Valor Agregado tipo europeo con una tasa del 10%. En esa reseña se hace especial referencia a la propuesta del Senador Roth en 1985 para la creación de un impuesto sobre las transferencias mercantiles (BTT) y también al proyecto de Hall y Rabushka de la Hoover Institution en 1983, dirigida a sustituir el Impuesto Sobre la Renta por un Impuesto al Valor Agregado híbrido.

"El establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en U.S.A. no puede ser hecho sin resolver serios problemas. En primer lugar, el incremento general del nivel de precios resultante del establecimiento del Impuesto al Valor Agregado requeriría encontrar una solución para aliviar la situación de aquellos más susceptibles de recibir el impuesto y deberían exonerarse aquellas entidades o productos que las razones políticas señalaran que no deberían ser gravados. El gobierno debería emplear y adiestrar miles de nuevos funcionarios fiscales. Nuevos formularios y procedimientos tendrían que desarrollarse y deberían extenderse las facilidades de procesamiento tributario actualmente existentes. Los comerciantes deberían incurrir en similares y aun mayores gastos relacionados con el cumplimiento tributario. Finalmente el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado entraría en conflicto con la política que ha sido seguida consistentemente por el Presidente y el Departamento del Tesoro en el sentido de que los déficits presupuestales deberían ser reduci-

dos a través de menores gastos gubernamentales antes que por un incremento de los impuestos." (36)

(36) Revista de Administración Tributaria, "La Estructura y Administración del Impuesto al Valor Agregado", Enero 1980, No. 4, Editores CIAT, IEF. Panamá. P. 353.

### 5.3.- Características del Impuesto al Valor Agregado en el Ambito Internacional.

A continuación señalaremos las características más sobresalientes del Impuesto al Valor Agregado en el ámbito internacional siguiendo el orden anterior; esto es, que hablaremos primero de los países miembros de la CEE y posteriormente de los del CIAT.

La Sexta Directiva 77/388/CEE del 17 de Mayo de 1977 trata la armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema del Impuesto al Valor Agregado, esta Directiva está encaminada a una neutralidad económica, enseguida señalaremos algunas de las facultades y normas con las que cuenta dicha Directiva:

\* El Consejo puede autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la Directiva en orden a simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

\* Respecto del Sujeto Pasivo, el artículo 4º, de la Directiva señala que son sujetos pasivos las personas que llevan a cabo las actividades económicas enumeradas por el mismo en las condiciones igualmente fijadas por la Directiva, siendo las actividades todas las de fabricación, comercialización y prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, agrícolas y el ejercicio de profesiones libres o similares.

\* Por otro lado es Deudor del Impuesto cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos, su fundamento es el derecho a la deducción del Impuesto al Valor Agregado que implica la factura; en operaciones de importación, es Deudor del Impuesto, la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador. Los artículos 22 y 23 de la Directiva establecen las obligaciones formales del deudor del impuesto sea o no sea sujeto pasivo, tanto por lo que se refiere a las operaciones en régimen interior como en las importaciones.

Entre las obligaciones del régimen interior destacan entre otras:

- Presentar una declaración de comienzo, modificación y cese de su actividad.
- Llevar una contabilidad suficientemente detallada.
- Y dentro de cada operación:
  - Expedir factura en las condiciones y con los requisitos que señala la Sexta Directiva en sus artículos 22 y 23.

Los Estados miembros están facultados para modificar estas obligaciones imponiendo otras o dispensando del cumplimiento de alguna de ellas.

\* Devengación y Exigibilidad del Impuesto, el artículo 10 de la Sexta Directiva los define de la siguiente manera:

- a) Devengación del Impuesto, es el hecho mediante el -

cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.

b) La Exigibilidad del Impuesto es el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer en los términos fijados por la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

Se produce la devengación y el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios lo que constituye una remisión a los criterios de cada legislación nacional sobre la perfección y consumación de los contratos.

Para los sujetos pasivos las dificultades estriban en la diversidad de tipos de gravamen, la existencia de exenciones y la rudimentaria contabilidad que todavía poseen algunos de ellos. Para la Administración Tributaria los problemas derivan de la escasez de medios materiales y personales lo que dificulta un control eficaz.

Hemos señalado algunas de las características contenidas en la Sexta Directiva la cual norma el Impuesto al Valor Agregado. A continuación daremos las fechas de implantación del Impuesto al Valor Agregado y el número de tasas con que cuenta cada uno de los países miembros de la Comunidad Económica Europea.

- ALEMANIA, implantó el Impuesto al Valor Agregado por Ley del 29 de Mayo de 1967 con vigencia el 1º de Enero de

1968, armonizando dicho impuesto con la Sexta Directiva posteriormente entrando en vigor el 1º de Enero de 1980, maneja dos tipos de tasas y sus declaraciones -- son mensuales, trimestrales y anuales.

- BELGICA, lo implanto el 1º de Enero de 1971 conforme a la Ley del 3 de Julio de 1969, se ajustó a la CEE respecto de la Sexta Directiva entrando en vigor el 1º de Enero de 1978, maneja cinco tasas y sus declaraciones -- son mensuales y trimestrales.
- DINAMARCA, por Ley del 30 de Marzo de 1967 con vigencia -- desde el 3 de Julio del mismo año, maneja una sola tasa.
- ESPAÑA, implantó el Impuesto al Valor Agregado en 1986 incorporándose a la CEE y ajustándose a la Sexta Directiva, maneja tres tasas y sus declaraciones son mensuales y trimestrales.
- GRECIA, está incorporada a la CEE y por lo tanto sigue la Sexta Directiva, manejando tres tasas.
- FRANCIA, creada por Ley el 31 de Diciembre de 1917 implantandolo en 1954 y siendo retocada en 1955, 1956 y 1957 armonizando el impuesto en ejecución de la Sexta Directiva el 1º de Enero de 1979, maneja tres tipos de tasas y sus declaraciones son mensuales y trimestrales.
- IRLANDA, por Ley del 26 de Julio de 1972 con vigencia a -- partir del 1º de Noviembre del mismo año, armonizando el impuesto en ejecución de la Sexta Directiva el 1º -

de Abril de 1979, maneja dos tipos de tasas.

- ITALIA, lo implanta el 1º de Enero de 1973, armonizada por la Sexta Directiva y en ejecución de la misma el 1º de Abril de 1979, maneja cuatro tasas, sus declaraciones son mensuales y trimestrales.
- LUXEMBURGO, por Ley del 5 de Agosto de 1969 vigente a partir del 1º de Enero de 1970, armonizando el impuesto en ejecución de la Sexta Directiva en 1978, maneja -- tres tasas.
- HOLANDA, por Ley del 28 de Junio de 1968 vigente a partir del 1º de Enero de 1969, ajustándose con posterioridad a la Sexta Directiva, manejando dos tasas.
- PORTUGAL, armoniza el impuesto en ejecución de la Sexta Directiva el 26 de Diciembre de 1984, maneja dos tasas.
- GRAN BRETAÑA, se ajusta a la Sexta Directiva.
- PAISES BAJOS, armonizan su impuesto en ejecución de la Sexta Directiva en 1979.
- REINO UNIDO, armoniza su Impuesto al Valor Agregado de acuerdo a la Sexta Directiva el 1º de Enero de 1979, maneja dos tasas con declaraciones mensuales y trimestrales.

A continuación observaremos las características básicas del Impuesto al Valor Agregado en los países americanos miembros del CIAT:

a.- El Impuesto al Valor Agregado tiene en general una importante participación en los ingresos corrientes gubernamentales.

mentales, que llega a niveles del 20% en Costa Rica, 23% en Haití, del 25% en Brasil y Ecuador, 28% en Colombia, 30% en Argentina, 40% en Uruguay y 50% en Chile. De menor significación es su participación en países como Honduras, Panamá y México, que oscila entre el 13% y 15%.

b.- Todos los países aplican el impuesto sobre la base del llamado "Sistema de Sustracción", calculando el mismo -- por la diferencia del impuesto sobre ventas y compras en el período de liquidación.

c.- Brasil aplica el impuesto exclusivamente sobre -- transacciones de bienes. Los demás países lo aplican sobre -- transferencia de bienes y prestación de servicios con diversas exoneraciones y limitaciones, aplicándose sobre transmisiones de bienes muebles, aunque Chile incorporo en 1987 el gravamen sobre la transferencia de bienes inmuebles, por lo que deducimos que el impuesto tiene una amplia base gravable principalmente en: Argentina, Bolivia, Chile, México y Uruguay.

d.- Existen 9 países que adoptan una tasa única, hay -- 6 que aplican una tasa básica y otras diferenciales y Brasil aplica numerosas alícuotas según la naturaleza del producto.

e.- La mayoría de los países establecen la liquidación y pago mensual del impuesto y de ellos: Argentina, Brasil, -- México, Nicaragua, Perú y República Dominicana, por ejemplo agregan una declaración anual de carácter esencialmente informativa. Por su parte Colombia establece el pago bimestral

como regla general, en tanto que Uruguay tiene vigente el pago de anticipos mensuales con declaración trimestral o semestral según los casos y una declaración anual de ajuste.

f.- La mayoría de los países se inclinan por aplicar el impuesto con carácter general incluyendo en el mismo a los pequeños comerciantes y artesanos. Sin embargo tenemos que Argentina, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, México y Perú, tienen un régimen especial o simplificado para los mismos. Por otro lado en Nicaragua hay contribuyentes que pagan una cuota fija mensual y otros que tienen autorizada la facturación con el Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio, en tanto que algunos pequeños comerciantes y artesanos quedan fuera del impuesto. Panamá por ejemplo exonera del impuesto a los pequeños comerciantes y artesanos.

g.- Como fórmulas de control, Chile y Perú tienen vigente un sistema de sorteo periódico de boletas o facturas y Bolivia autoriza que el impuesto pagado sea deducido por el consumidor final. En Guatemala el contribuyente puede perder parte de su crédito fiscal en caso de no hacer una presentación oportuna de la declaración.

h.- En aquellos países que disponen de Códigos Tributarios u ordenamientos jurídicos similares, las disposiciones relacionadas con aspecto de derecho tributario sustantivo, administrativo, procesal y penal, no están contenidas en la legislación del Impuesto al Valor Agregado tal es el caso de Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Chile, Ecuador, Méxi

co, Perú y Uruguay.

A continuación daremos los nombres de los 16 países -- miembros del CIAT que han adoptado el Impuesto al Valor Agregado y la fecha en que lo adoptaron.

- ARGENTINA, implantó el Impuesto al Valor Agregado desde el 1º de Enero de 1975.
- BOLIVIA, lo implantó el 26 de Octubre de 1973.
- BRASIL, por enmienda Constitucional número 18 del 1º de Diciembre de 1965 y se aplica por disposición de Ley número 5.172 del 25 de Octubre de 1966.
- COLOMBIA, adopta el Impuesto al Valor Agregado por Decreto de 1983 a partir del 1º de Abril de 1984.
- COSTA RICA, implanta el Impuesto al Valor Agregado en 1975.
- CHILE, adopta el Impuesto al Valor Agregado por Decreto -- Ley 825 aprobado en 1974, se estableció a partir del 1º de Marzo de 1975, en 1987 tuvo una reconstrucción -- al régimen del Impuesto al Valor Agregado.
- ECUADOR, implanta el Impuesto al Valor Agregado en 1970.
- GUATEMALA, por Decreto de Ley 7283 y del Acuerdo Gubernati vo 571-83 entrando en vigor a partir del 1º de Agosto de 1983, aplicándose el 1º de Octubre de 1983.
- HAITI, lo adoptó desde el 19 de Septiembre de 1982.
- HONDURAS, implantó el impuesto desde el 1º de Enero de -- 1976.
- MEXICO, por Ley del 22 de Diciembre de 1978 vigente el 1º de Enero de 1980.

- NICARAGUA, adoptó el Impuesto al Valor Agregado en base al Decreto 1531 del 21 de Diciembre de 1984 vigente a partir del 1º de Abril de 1985.
- PANAMA, por Ley del 29 de Diciembre de 1976 vigente a partir del 1º de Marzo de 1977.
- PERU, lo implantó el 1º de Mayo de 1975, modificándolo y extendiéndolo el 12 de Junio de 1981.
- REPUBLICA DOMINICANA, por Ley 74 del 12 de Enero de 1983 - con vigencia a partir de Noviembre de 1983.
- URUGUAY, implantó el Impuesto al Valor Agregado a partir del 1º de Enero de 1973.

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

PRIMERA.- Los impuestos a las ventas o al consumo se han manejado siempre desde antes de la conquista, por la necesidad de los pueblos de contribuir de una manera indirecta además de los tributos a que estaban obligados a dar para contribuir al gasto público y de sus gobernantes.

SEGUNDA.- La implantación de un Impuesto al Valor Agregado al igual que cualquier otro impuesto debe fijarse según el grado de desarrollo económico, así como tomarse en cuenta las características geopolíticas y nivel de la técnica tributaria alcanzados por cada país en particular.

TERCERA.- El diseño de la imposición general sobre el consumo debe adecuarse a la realidad del país y estudiar sus aspectos políticos, económicos y sociales, así como su administración tributaria.

CUARTA.- Respecto de México podemos decir que la implantación del gravamen que nos ocupa fue necesario para lograr una estabilidad económica y recaudar más ingresos, así como eliminar un poco la evasión del mismo. Por otro lado se acababa con un impuesto plurifásico acumulativo como lo era el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, fue un ajuste necesario para imprimir mayor equidad a la imposición a las ventas.

QUINTA.- Buena parte de la población sólo contribuye por virtud de los impuestos indirectos al consumo, por otro lado quien paga los impuestos indirectos casi no lo siente -

en virtud de que por lo general el impuesto está incluido en el precio, resultado de ello que el consumidor no reacciona contra el fisco sino en contra del precio y del comerciante que le vende el producto.

SEXTA.- Si bien en el pueblo hay conciencia del impuesto aún el cumplimiento voluntario de esta obligación no es el deseado.

SEPTIMA.- El impuesto es un ingreso público derivado de la soberanía del Estado, caracterizado por su esencia obligatoria esto lo encontramos contemplado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

OCTAVA.- El Poder Tributario consiste en la facultad de imponer impuestos, ejercida por el Estado a través de su Soberanía plasmada en normas jurídicas, todo impuesto debe estar plasmado en una Ley que lo respalde y cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad mismos que cita nuestra Constitución.

NOVENA.- El legislador tiene el ineludible deber de observar los principios de justicia más elementales que permitan enmarcar dicho gravamen.

DECIMA.- Las leyes deben recoger el sentir del pueblo respecto a la justicia tributaria.

DECIMA PRIMERA.- La justicia en la tributación no debe buscarse aisladamente respecto a un sólo impuesto sino tomando en cuenta el sistema total.

DECIMA SEGUNDA.- La Constitución Política de los Esta-

dos Unidos Mexicanos señala en su artículo antes mencionado la necesidad de que el impuesto en cuestión cuente con los principios de equidad y proporcionalidad, siendo este señalamiento una garantía individual del gobernado quien tiene el derecho a que toda norma tributaria se establezca con equidad en cuanto le es aplicable en lo personal al colocarse en el supuesto de la disposición jurídica que establece el impuesto.

DECIMA TERCERA.- Sobre los grupos menos favorecidos es necesario que el sistema de imposición se vea apuntalado -- por medidas de desgravamiento total o parcial a través de exenciones y diferenciación de tasas adecuadas en relación con productos o servicios que consumen estos grupos.

DECIMA CUARTA.- Nuestro Impuesto al Valor Agregado ha fijado una variedad de tasas atendiendo al señalamiento anterior buscando con ello una proporcionalidad y equidad en su aplicación.

DECIMA QUINTA.- Se debe señalar que al fijarse una tasa especial del 6% en las zonas fronterizas se provoca una desventaja para el comercio nacional.

DECIMA SEXTA.- Respecto de la equidad y proporcionalidad podemos decir que la ley debe tratar a todas las personas en igualdad de circunstancias de la misma manera, por otro lado no es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, la proporción ha de contemplar todo el panorama tanto de la economía del Estado como de la economía de la -

colectividad.

DECIMA SEPTIMA.-El Impuesto al Valor Agregado es la -- fórmula de imposición sobre el consumo, más extendida en -- América y Europa.

DECIMA OCTAVA.- Respecto de la CEE la eliminación de - las fronteras fiscales exige un mayor esfuerzo de aproxima- ción de la fiscalidad de los países europeos. A la vista de las dificultades de homogenización de la imposición directa la comisión se esfuerza por un mayor grado de uniformidad - del Impuesto al Valor Agregado.

DECIMA NOVENA.- El CIAT cuenta con que el 70% de sus - países integrantes han adoptado el Impuesto al Valor Agrega do, por lo que deducimos su eficacia dentro de la economía- mundial.

VIGESIMA.- Estados Unidos de Norteamérica aunque aún - no lo ha implantado a nivel federal, la mayoría de los Est dos han adoptado un Impuesto tipo Valor Agregado además de- que su implantación sigue en proyecto.

VIGESIMA PRIMERA.- El Impuesto al Valor Agregado puede asegurar duraderamente una estabilidad, una paz y un bienes tar a nivel mundial máxime si se tiende a la aplicación de- una constructiva política de integración económica.

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

1. Carrasco Iriarte Hugo, Mandato Constitucional en Materia Tributaria, 1ª Edic., Edit. Themis, México 1987.
2. Cosciani Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edic. Edit. De Palma, Buenos Aires Argentina 1969.
3. Chapoy Bonifas Dolores Beatriz, Veinte Años de Evolución de la Imposición a los Rendimientos de Capital (1956 --- 1976), 1ª Edic., Edit. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1977.
4. Domínguez Mota Enrique-Calvo Nicolau Enrique, Obra para la Catedra Universitaria, 2ª Edic., Edit. Docal, México-1977.
5. Fernández y Cuevas José Mauricio, Derecho Constitucional Tributario, 1ª Edic., Edit. Dofiscal, México 1983.
6. Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 14ª Edic., Edit. Porrúa, México 1982.
7. Garza de la Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 6ª Edic., Edit. Porrúa, México 1975.
8. Groves Harold M., Finanzas Públicas, 4ª Edic., Edit. Tri llas, México 1978.
9. Heller Herman, Teoría del Estado, 12ª Edic., Edit. FCE, México 1987.
10. Jarach Dino, Clases de Derecho Tributario, 1ª Edic., --- Edit. CIET, Buenos Aires Argentina 1970.
11. Juano Manuel de, Tributación Sobre el Valor Agregado, 1ª

- Edic., Edit. Victor P. de Zavalia, Buenos Aires Argentina 1975.
12. Lerdo de Tejada Francisco, Ensayos de Derecho Tributario, 1ª Edic., Edit. Jus, Mexico 1975.
  13. Margain Manautou Emilio, Introducción del Derecho Tributario Mexicano, 1ª Edic., Edit. Universitaria Potosina, México 1966.
  14. Margain Manautou Emilio, La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano, 1ª Edic., Edit. Universitaria Potosina, México 1967.
  15. Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª Edic., Edit. ECASA, México 1984.
  16. Miranda José, El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el Siglo XVI, 1ª Edic., Edit. FCE, México 1952.
  17. Montemayor Aurelio H. y López Leal Hector, Consideraciones a Cerca del Impuesto al Valor Agregado en México, -- México D.F. de 1979.
  18. Paras Pages Alberto y Jiménez Delgado Miguel, Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edic., Edit. centro de Investigación Tributaria, México 1982.
  19. Pérez de Ayala José Luis y González Eusebio, Curso de Derecho Tributario, 1ª Edic., Edit. EDESA, Madrid 1975.
  20. Porras y López Armando, Derecho Fiscal, 1ª Edic., Edit. Porrúa, México 1977.
  21. Valdez Villareal Miguel, Estudios Fiscales y Administrativos, 1ª Edic., Edit. S.H.C.P. Procuraduría Fiscal de -

la Federación, México 1981.

22. Yañez Ruiz Manuel, El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política, 1ª Edic., Edit.- Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, Tomo I a V, México 1958.

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

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, - 2ª Edic., Edit. Trillas, México 1984.
2. Código Fiscal de la Federación, 4ª Edic., Edit. THEMIS, - México 1991.
3. Ley del Impuesto al Valor Agregado, 4ª Edic., Edit. --- THEMIS, México 1991.

### R E V I S T A S

1. Aguilar Alvarez Javier V., El Impuesto al Valor Agregado y Consideraciones Generales, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril 1979, Año III, No. 6.
2. Arrijoja Revilla Raúl, Impuesto al Valor Agregado, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril 1979, Año III, No. 6, México.
3. Arroyo Enrique, Aspectos Sociológicos del Impuesto al Valor Agregado, Dirección y Control, Octubre 1979, No. 206.
4. Bollo Arocena María del Carmen, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Junio 1989, 3ª Epoca Año III, México.

5. Cueto Soto Víctor Hugo, El Impuesto al Consumo en México Revista Fiscal y Financiera, Enero-Febrero 1976, Vol. -- LVIII, No. 335-336, México.
6. Emilfork Soto Elizabeth, El Impuesto al Valor Agregado y los Exportadores, Revista de Derecho, Enero-Junio 1988,- Año LVI, No. 183, Chile.
7. Garcia Amor Cuauhtémoc, Los Impuestos a la Producción y al Consumo y Algunos Comentarios Sobre los Impuestos Indirectos en México, Jurídica, Anuario del Departamento - de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Tomo II, -- No. 13, México 1981.
8. Maqueo Aguirre Pedro, Impuesto al Valor Agregado, Contaduría Pública, Febrero 1980, Vol. VIII, no. 91, México.
9. Medina Monarrez Juan, Antecedentes e Historia de los Impuestos 1ª Parte, Contaduría Pública, Diciembre 1981, -- Vol. X, No. 112, México.
10. Medina Monarrez Juan, Antecedentes e Historia de los Impuestos 2ª Parte, Contaduría Pública, Enero 1982, Vol. X No. 113, México.
11. Memoria del Curso Sobre Negociaciones de Tratados Tributarios, AJIJIC, Estado de Jalisco, Mexico 1978.
12. Moreno Padilla Javier, Impuesto al Valor Agregado, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril 1979, Año III, No. 6, México.
13. Paullada Estrada Manuel, Aspectos Substanciales de la Estructura del Impuesto al Valor Agregado en México, Revis

- ta Investigación Fiscal, S.H.C.P., Enero-Febrero 1984, -- No. 9, México.
14. Ramírez Lozano Eduardo, Comentarios al Nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Revista Investigación Fiscal, Enero-Febrero 1984, No. 9, México.
  15. Reflexiones Sobre el Sistema Impositivo Mexicano, Contaduría Pública, Noviembre 1987, Año XVI, No. 183, México.
  16. Revista de Administración Tributaria, La Estructura y Administración del Impuesto al Valor Agregado, Enero 1988, No. 4, Edit. CIAT, IEF, Panamá.
  17. Tait Alan A., Conceptos Erróneos a Cerca del Impuesto al Valor Agregado, Finanzas y Desarrollo, Publicación Trimestral del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, Marzo 1989, México.
  18. Trimestre Fiscal, INDETEC, Marzo 1990, Año II, No. 34, - Guadalajara Jal., México.
  19. Vallado Miguel Fausto, La Facultad Tributaria de la Federación y las Entidades Federativas, Revista Difusión Fiscal, S.H.C.P., Noviembre-Diciembre 1976, No. 28, México.

#### V A R I O S

1. Diario de los Debates, Artículo 31, Proyecto Constitucional del Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, C. Venustiano Carranza, 6/XII/1916.
2. Diario Oficial de la Federación, 29 de Diciembre de 1978-Tomo CCCLI, No. 41, México D.F.

3. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Apuntes Sobre el Paquete de Reformas Fiscales (Impuesto al Valor Agregado), 1979/1980, México D.F.
4. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Impuesto al Valor Agregado (Documento de Trabajo). México D.F.
5. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Impuesto al Valor Agregado, Folleto Instructivo 1980, México D.F.