



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
'ARAGON'**

**"LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 18 DE  
LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
BERNABE CASARRUBIAS TACUBA



SAN JUAN DE ARAGON, ESTADO DE MEX., 1993

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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

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

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

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

I N D I C E

PAG.

I N T R O D U C C I O N . . . . . 1

CAPITULO PRIMERO

1.- ANTECEDENTES . . . . . 3

1.1.- Proyecto Shoup del Gobierno Japonés

1.2.- El Impuesto al Valor Agregado en la  
Comunidad Económica Europea

1.3.- Anteproyecto de la Ley del Impuesto  
al Valor Agregado en México

CAPITULO SEGUNDO

2.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO . . . . . 17

2.1.- Concepto

2.2.- Características

2.3.- Fundamento

2.4.- La Fuente del Impuesto

CAPITULO TERCERO

3.- LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL  
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO . . . . . 44

3.1.- Concepto

3.2.- Elementos Impositivos

3.2.1.- Los Sujetos

3.2.1.1.- Activo.

## 3.2.1.2. Pasivo

3.2.2.- Objeto

3.2.3.- Base

3.2.4.- Tasa

## CAPITULO CUARTO

## 4.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A

LOS IMPUESTOS. . . . . 83

4.1.- Antecedentes de la fracción IV del  
artículo 31 Constitucional

4.2.- Proporcionalidad y Equidad

4.3.- Destinados a cubrir el Gasto Público

4.4.- Violación del principio Constitucional  
de justicia Tributaria en el artículo  
18 de la Ley del Impuesto al Valor  
Agregado.

CONCLUSIONES . . . . . 105

BIBLIOGRAFIA . . . . . 108

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

En esta época de grandes cambios de tipo social, político, y sobre todo económicos, la función impositiva del Estado se vuelve de vital importancia. Es quizá esa necesidad estatal por allegarse de recursos, a efecto de cumplir con sus funciones y poder cubrir los servicios públicos que requiere la sociedad, lo que ha propiciado que en ocasiones se establezcan contribuciones que no siempre cumplen con los requisitos que nuestra Carta Magna señala al respecto; de esta manera, el Legislador al crear un impuesto coloca a este en una situación contraria a la Constitución.

Aunado a lo anterior, las actividades gravadas por el Legislador se han ido ampliando; así también, la actividad recaudadora del Fisco, como órgano de Estado encargado de ello, se ha intensificado hasta llegar al punto de parecer una persecución en contra de los contribuyentes, quienes mediante los medios de defensa legales, intentan contrarrestar las irregularidades en las leyes, es decir, cuando al establecer un impuesto éste viola los principios constitucionales que los rigen y por consiguiente contraviene el principio de Justicia Tributaria implícito en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

En el presente trabajo de investigación, el cual tiene por Título: La Inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desarrollarán cada uno de los

elementos esenciales del impuesto; además se demostrará la violación del principio de Justicia Tributaria por parte del numeral citado.

Como se verá, el artículo 18 de la Ley de la materia es - contrario a la Ley Suprema, al no acatar los principios reguladores de la misma los cuales deben ser respetados por el Legislador al establecer un impuesto en una Ley, o de lo contrario atentaría, como ya se dijo, en contra de nuestra Carta Magna, en perjuicio de los contribuyentes que se colocaran en el supuesto señalado por la Ley. Si bien es cierto, que la Constitución dispone la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, estas contribuciones deben de reunir los requisitos de Proporcionalidad y Equidad, así como que sean - destinadas a cubrir los gastos públicos, para no incurrir en una violación a tales principios y por consiguiente caer en una inconstitucionalidad.

El trabajo a desarrollar, creemos que es revelante en la actualidad, por la creciente necesidad de recursos del Estado, que en gran parte los obtiene mediante el pago de impuestos que realizan los contribuyentes. Esto debido, a que por la crisis económica que atraviesa nuestro país, el Gobierno tiene que recurrir a todos sus medios disponibles para allegarse los recursos necesarios para lograr sus cometidos; por lo que la recaudación de impuestos, que representa el medio tradicional para obtener fondos, adquiere una gran importancia.

## CAPITULO PRIMERO

### 1.- ANTECEDENTES.

#### 1.1.- PROYECTO SHOUP PARA EL GOBIERNO JAPONES

El primer estudio formal del Impuesto al Valor Agregado fué realizado en el Japón en el año de 1949, por una misión norteamericana, encabezada por el Profesor Shoup, de quien tomó su nombre, la cual tenía como objeto llevar a cabo un estudio que propusiera medidas para tratar de mejorar el sistema tributario japonés.

Después de permanecer en el país del sol naciente por un tiempo y de estudiar la situación de tipo económico, político y de carácter social que imperaba en aquella época, y de sopesar los pros y contras del sistema fiscal, la comisión presentó dos informes: en el primero de ellos aconsejaba implantar un solo sistema tributario y no optaba por establecer medidas aisladas de carácter tributario, lo cual no consideraba muy adecuado a la situación que se estaba viviendo en ese momento; en el segundo de los informes recomendaba que los ingresos del Estado deberían ser recaudados principalmente del impuesto a la renta de las personas físicas, así como de las personas morales, y también del impuesto que gravara a los tabacos y licores. Como se puede observar, lo que se pretendía por parte de la misión, era una reforma fiscal a fondo.

En lo que respecta a las finanzas de carácter local se sugería la creación de un impuesto tipo valor agregado, que derogaría el impuesto a las empresas, que le correspondía recaudar a las prefecturas, así como el de residencia recaudado por los municipios. La misión proponía una tasa del 7.5 % del impuesto al valor agregado para las prefecturas y municipios, en los cuales sería aplicado por igual.

La contabilidad era más sencilla que la de los impuestos en vigor ya que sólo se deducían los gastos necesarios para elaborar el bien.

Estaban sujetos a este gravamen 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 de este gravamen, se encontraban sujetos a tal impuesto; fueron exentadas las artesanías, la agricultura y la industria extractiva.

Con estas bases, se presentó dicho proyecto en 1950 en la 7a. Dieta del Japón (1), sin que fuera aprobado por la oposición, compuesta de las grandes empresas. Sin embargo, se volvió a presentar en la 8a. Dieta, y esta vez sí fue aprobado, postergándose su entrada en vigor para el día 1o. de Enero de 1952 posteriormente se atrasó nuevamente su vigencia para el 1o. de Enero de 1953, y más tarde para el 1o. de Enero de 1954 y a principios de ese mismo año fue definitivamente abandonado el proyecto sin que nunca entrara en vigor.

---

(1) Dieta: Congreso Japonés.



Los motivos principales para que no pusiera en práctica este nuevo impuesto se debió a las críticas emprendidas por los empresarios, ya que no se tenía la seguridad de que se podría transferir el impuesto hacia adelante, y porque sobre las empresas se desplazaría la mayor carga fiscal en comparación con las empresas pequeñas.

Un motivo más, fué 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.

Cabe hacer mención, que aunque este proyecto no llegó a aplicarse, constituye el primer estudio en serio sobre el Impuesto al Valor Agregado, mismo que vino a representar una innovación dentro del sistema tributario. (2)

#### 1.2.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA.

El Impuesto al Valor Agregado establecido por vez primera en Francia no tuvo en un principio mayor aceptación en el aspecto internacional, sino hasta el año de 1967, cuando la Comunidad Económica Europea (compuesta por Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Luxemburgo y Holanda) sugirió a sus miembros que adoptarían este tipo de sistema impositivo con la finalidad de lograr un equilibrio en los precios de los productos que se exportaban entre sí los miembros de la comunidad del viejo continente. Pos

(2) Angel A. Matiello Canales. Los efectos financieros, económicos, contables y administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado. Ed. I.E.E.S.A. México, 1980. p. 40

teriormente, el Organismo Europeo exigió que este sistema se estableciera en el régimen fiscal de cada país como requisito para poder ser miembro de dicho organismo.

Dinamarca fué el primer país en adoptar el sistema del Valor Agregado el 30 de Marzo de 1967, a pesar de no ser miembro de la Comunidad Económica Europea, con vigencia a partir del día tres de Julio de 1967, el cual gravó la entrega de bienes, la prestación de servicios y las importaciones; la tasa general fué del 15%, quedando exentas las exportaciones, así como la venta que hacían los artistas de sus obras, y de la misma manera el suministro de gas, la energía eléctrica, etc.

Alemania lo incorporó a su legislación en el año de 1967, para ser exactos el día 29 de Mayo, entrando en vigencia a partir del 1o. de Enero de 1968, tomando en cuenta el proyecto que fué presentado por la Comunidad Económica Europea, motivo por el cual se adoptó en ese país.

El país alemán tenía anteriormente a la implantación del Impuesto al Valor Agregado un impuesto sobre transacciones de tipo acumulativo plurifásico que estuvo vigente durante más de cincuenta años. Esta nación para poner en aplicación el nuevo sistema se preparó durante ocho años, en los que capacitó a los contribuyentes y a las industrias, y sólo cuando se tuvo un conocimiento amplio de este sistema su puso en marcha.

El nuevo impuesto abarcó tanto a la producción y ventas de bienes y servicios en todas sus etapas, quedando exentas: la -

agricultura, la ganadería, silvicultura, y la pesca. Aunque no concede una exención a los servicios de profesionales, se les aplica una tasa preferencial, que se hace extensiva a los alimentos hasta cierto grado de elaboración.

Los países de Holanda y Suecia, adoptaron el sistema del Impuesto al Valor Agregado el 10. de Enero de 1969, con lo que se sumaron a los demás países que lo implantaron con anterioridad.

En Holanda fué aplicado en el momento que pasaba por una crisis de tipo inflacionario; es importante mencionar el tratamiento que recibieron las mercancías que habían sido gravadas anteriormente a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, ya que fué reintegrado en su totalidad el impuesto acumulativo pagado, esta devolución se hizo a los particulares de manera fraccionada.

Para no dañar la estructura económica que iba a sufrir el país por ese reintegro, se resolvió que el porcentaje que se recaudara de los bienes de inversión se aumentara en los primeros años de su aplicación, a través del establecimiento de un porcentaje creciente.

Sin embargo, si el fin que se buscó con ese reintegro fué 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.

Otros dos países europeos que adoptaron el sistema del Im-

puesto al Valor Agregado, fueron Luxemburgo y Noruega; quienes promulgaron su ley que establecía el impuesto, el 10. de Enero de 1971; asimismo Irlanda lo implantó en el año de 1972, para ser exactos el 10. de Noviembre.

Italia la expidió el 10. de Enero de 1973, sustituyendo - también un impuesto tipo cascada y una gran lista de 24 impuestos, que significaban una recaudación total de un 60% del ingreso del gobierno italiano, por tanto en el año de 1973 se recaudó menos por el Impuesto al Valor Agregado que lo recaudado por su serie de impuestos.

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

Finlandia lo estableció el 10. de enero de 1969.

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

En el año de 1917, y para ser exactos el 31 de diciembre,

se estableció en Francia un impuesto proporcional sobre las ventas (Taxe proportionnelle sur les paiements civils et commerciaux), que gravaba las ventas al menudeo en un 0.20%; su recaudación era por medio de timbres estampados en las facturas.(3)

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

Más tarde, el 25 de Junio de 1920 se dió 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 era una Ley de naturaleza acumulativa.

A partir del 13 de Julio de 1925 se dieron a conocer las tasas únicas; estos impuestos únicos gravaban determinada etapa del producto, con lo cual se lograba romper con el anterior impuesto, que se encontraba vigente al ser implantadas estas, el cual era del tipo cascada.

Sin embargo, seguían manteniendo en vigencia el Impuesto a la Producción o sobre la cifra de negocios para todos los demás productos, además de lo impuestos únicos, confundiéndose el contribuyente al no saber cual era el que tenía que pagar.

El 31 de diciembre de 1936, se dió a conocer la "Ley del Impuesto Acumulativo sobre la Producción (Taxe a la Production) éste fué un impuesto único y global, ya que gravaba una sola -

---

(3) Cesare Cosciani. El impuesto al Valor Agregado. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1969. p. 53

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 Impuesto por otras empresas; además de que tenía el inconveniente de gravar tan sólo - las materias primas, olvidándose de tomar en cuenta otras actividades, como por ejemplo, el transporte, operaciones de crédito, etc.

En el año de 1948, el pago del impuesto a la producción se reemplazó para que fuera pagado en un solo momento, esto es, al final del ciclo de producción, y más tarde fué cambiado por el sistema de pagos fraccionados, así cada productor pagaba el impuesto de su objeto vendido, deduciendo tan sólo 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.

Lo anterior motivó que M. Lauré, llevara a cabo una serie de estudios (4), el cual hizo constantes críticas al sistema de fiscalización de Francia, dando a conocer el novedoso sistema del Valor Agregado. Este estudio condujo a que en 1954 se diera

---

(4) Marcel Lauré, citado por C. Cosciani, Op. Cit. p.56

a conocer el sistema llamado "Taxe sur la valeur ajoutée", el cual sufre una serie de reformas en 1955, 1956 y en 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.

La finalidad principal del Impuesto al Valor Agregado fué 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, así como tampoco el de prestación de servicios, sino que siguieron vigentes cada uno de ellos con sus respectivas tasas, sólo fue derogado el impuesto sobre la producción y el impuesto sobre las transacciones.

#### A L E M A N I A

Es importante mencionar a la nación germánica en el desarrollo del Impuesto al Valor Agregado, por su gran desenvolvimiento económico y su situación de país del primer mundo. En este país se encontraba vigente un impuesto a las transacciones de tipo acumulativo o en cascada existiendo corrientes que sugerían su sustitución. A finales de 1954, la Comisión Financiera del Bundesrat propuso al gobierno alemán analizar la utilidad de un cambio en el sistema impositivo y proponer al Parlamento

el resultado de su investigación. Como la respuesta no satisfizo a la invitación, ésta se volvió a repetir para que el resultado fuera presentado antes del 10. de Marzo del año de 1957. El estudio correspondiente fué presentado el 20 de diciembre de 1958 y en el se reconocían algunas ventajas al sistema de valor agregado sobre el impuesto a las transacciones; pero también se anotaba que no era el momento oportuno para llevar a cabo una reforma estructural en el sistema fiscal germánico.

En el año de 1959, el ministro de finanzas encargó un nuevo estudio a otra comisión, la cual confirmó la opinión anterior; sin embargo, se siguieron realizando estudios por parte de entidades, cuyos trabajos se vieron fuertemente impulsados por la discusión de los proyectos de las primeras directivas de la Comunidad Económica Europea, aceptando en 1963 el Ministro de Finanzas alemán, la necesidad de implementar un impuesto tipo valor agregado. Siendo presentado un proyecto en 1964, pero debido a que la legislatura había concluido sus funciones, volvió a ser presentado al Bundestag en 1966 para ser finalmente establecido por la Ley del 29 de Mayo de 1967, que entró en vigor el día 10. de Enero de 1968. (5)

En Alemania ocurrió lo contrario que en Francia, puesto que en el primero fue necesario llevar a cabo una reforma fiscal con motivo de los ordenamientos emitidos por la Comunidad Económica Europea.

---

(5) Cosciani, Cesare. Op. Cit. p. 53



### 1.3.- ANTEPROYECTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO

En nuestro país, las autoridades hacendarias, en vista de la problemática generada por la Ley del impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por ser un impuesto en cascada, analizaron la posibilidad de establecer otro tipo de sistema que superara esa Ley. Se llevaron a cabo dos intentos para sustituir la citada Ley; el primero de ellos lo constituyó el Anteproyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos de Noviembre de 1968 (6), el cual se puso a discusión de los sectores industrial, comercial y estudiosos del derecho.

En este Anteproyecto se desgravaban las exportaciones quitándoles toda carga fiscal, lo que significaría que los productos de exportación serían más competitivos en el extranjero con motivo de la desgravación.

En dicho Anteproyecto se establecían dos tasas una general de 5% y otra especial de 10%, sin embargo, tenía el problema de haber incluido en la misma Ley otro tipo de gravámenes como es el 1% sobre remuneraciones pagadas, y se traspasaba una parte del impuesto al Timbre, mismos que lo hacían confuso y con características diferentes al del Valor Agregado. Parás Pagés menciona al respecto "... como fue el caso del Impuesto sobre Remuneraciones pagadas y parte del Impuesto del Timbre, - resultando de ello una extraña mezcla que desvirtuaba el sis -

(6) Revista de Investigación Fiscal, citada por Carlos Hernández Toledo. El IVA como instrumento de control Fiscal., Tesis I.P.N., México, 1979.

tema original." (7)

El citado Anteproyecto de Ley lograba resolver algunos de los problemas de la Ley anterior, entre los cuales se encuentran los siguientes:

A) El impuesto deberá hacerse constar en cada factura en forma separada con el fin de tener derecho al reintegro del mismo.

B) Impedía la acumulación de impuestos, ya que el Impuesto se causaba en cada fase de comercialización, pero solamente sobre el valor agregado en cada fase o etapa con lo cual se eliminaba el efecto acumulativo o en cascada del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cuyo cálculo se realizaba sobre el valor total del bien de que se tratara.

En el año de 1969, las autoridades hacendarias organizaron comisiones con el fin de que las mismas se dedicaran al estudio de un proyecto de Impuesto al Valor Agregado que mejorase el Anteproyecto; dando a conocer en el mes de Octubre del mismo año un documento al que llamaron Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.

Tomando en cuenta estos proyectos, se emitió en el año de 1977 otro anteproyecto que por distintas razones nunca entró en vigor. Todos los esfuerzos anteriores sirvieron como base para la elaboración del Proyecto de Ley del Impuesto al Valor Agregado, que fue aprobada en el mes de Diciembre de 1978, entrando en vigor el 1o. de Enero de 1980. Como consecuencia de la entra

---

(7) Citado por Carlos Hernández T. Op. Cit. p. 7.

da en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por disposición de su artículo 2o. transitorio quedaron abrogadas las siguientes Leyes y Decretos:

- A) Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles;
- B) Ley del Impuesto sobre reventa de aceites, grasas y lubricantes;
- C) Ley del Impuesto sobre compraventa de primera mano de alfombras, tapetes y tapices;
- D) Ley del Impuesto sobre despepite de algodón en rama;
- E) Ley del Impuesto sobre automóviles y carros ensamblados;
- F) Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el benzol, tolul, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país;
- G) Ley del Impuesto a la producción del Cemento;
- H) Ley del Impuesto sobre cerillos y fósforos;
- I) Ley del Impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos eléctricos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras;
- J) Ley del Impuesto sobre llantas y cámaras de hule;
- K) Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio y televisión;
- L) Ley del Impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo;
- LL) Ley del Impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos de Vidrio o Cristal;

M) Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes;

N) Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas  
brutas de los ferrocarriles;

Ñ) Decreto que establece un Impuesto sobre uso de Aguas de  
Propiedad Nacional en la producción de fuerza motriz;

O) Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal;

P) Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

## CAPITULO SEGUNDO

### 2.- EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 2.1.- CONCEPTO

Al Impuesto al Valor Agregado, se le ha considerado desde el punto de vista doctrinal como un impuesto plurifásico, ya que se causa en todas las etapas del proceso de producción o de comercialización, sin embargo no tiene efectos acumulativos, puesto que la base imponible se constituye por el valor agregado en las diversas etapas de la producción o distribución, cuyo importe resulta igual al valor total del bien adquirido por el consumidor final; esta mecánica permite gravar en diferentes ocasiones las cuotas parciales al valor total del bien, como sucede con el impuesto aplicado al precio final y a una tasa igual a la del valor agregado. (8)

Es importante establecer qué se entiende por valor agregado, Raúl Arrijo Revilla lo conceptúa desde el punto de vista fiscal como: "...la diferencia entre el precio de compra y el de venta." (9) A este respecto da el siguiente ejemplo: "si un comerciante compra una mercancía en \$100.00 y la vende en \$150.00, se considera, fiscalmente, que le ha agregado un valor de \$50.00"

Sobre este concepto, la Organización de las Naciones Unidas por conducto de los órganos respectivos, elaboró la siguiente -

(8) Cesare Cosciani. Op. Cit. p. 12

(9) Raúl Arrijo Revilla. En Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Año III, No. 6, 1979, p.34.

definición; "Se entiende por valor agregado el valor de la mercancía y los servicios producidos por una empresa, disminuidos del valor, a los precios corrientes de las mercancías y de los servicios que tal empresa ha comprado de otras para emplearlas en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener el capital intacto." (10)

Cabe hacer mención de los conceptos emitidos por los diferentes tratadistas de la materia, al respecto se citarán algunos de ellos, tal es el caso de Lent, Casanegra y Guerard, quienes afirman que:

El impuesto al valor agregado es un impuesto sobre el valor que es añadido a los bienes y servicios en cada etapa del proceso de producción y distribución. Los principales elementos del valor agregado son sueldos y salarios pagados y las ganancias antes del impuesto sobre la renta. El impuesto pagado podría ser calculado por el método de adición, pero el método universalmente usado es el de sustracción. (11)

Sin tratar de dar una definición, Jorge Sáinz Alarcón argumentó que:

"El impuesto al valor agregado es en realidad un impuesto al consumo en varias etapas, permitiendo la deducción del impuesto pagado en las etapas anteriores..." (12)

Asimismo, Alberto Rubén López, señala que:

- (10) Definición emitida por la O.N.U., citada por Angel Mattiello Canales, Op. Cit. p. 44
- (11) Citados por Juan Martínez Del Campo, en Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Anáhuac, México, No.1, Año 1, verano de 1982, p. 250
- (12) Jorge Sáinz Alarcón, citado por Juan Martínez Del Campo, Op. Cit. p. 251

El impuesto al valor agregado debe considerarse como un tributo de etapa múltiple, aplicado a las distintas fases de producción y comercialización de bienes y servicios, pero que se caracteriza por gravar únicamente el incremento de riqueza generada con motivo del proceso. (13)

Por otro lado, José Proto Laguzzi, manifiesta que el impuesto al valor agregado, conocido también con la denominación de impuesto plurifásico no acumulativo, consiste en el gravamen que se aplica respecto de cada operación o etapa de transferencia de bienes y servicios efectuados entre fabricantes, mayoristas y minoristas, pero con la particularidad de que el impuesto en definitiva sólo grava la diferencia o el mayor valor agregado en cada operación, quedando al margen de la aplicación del tributo aquella parte o valor que ya ha pagado el impuesto correspondiente, en la o las etapas u operaciones anteriores. (14)

De las manifestaciones anteriores y de los elementos anotados podemos establecer la siguiente definición: el impuesto al valor agregado es el que se causa sobre el valor añadido al bien en cada etapa de la producción o distribución, de carácter no acumulativo, resultando proporcional al impuesto final de los bienes y de los servicios, independientemente del número de etapas de producción o distribución.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que tanto en el ciclo industrial como comercial, cada vez el bien se acerca al consumidor con mayor valor agregado; asimismo, el impuesto, des-

---

(13) Id.

(14) Ibid. p. 252

pués de causarse en la fase inicial, grava únicamente el valor que se añade al bien en cada fase del proceso de producción y distribución, por lo que se puede decir, que es un impuesto no acumulativo.

Al final del ciclo económico, el valor total del bien queda gravado únicamente por una sola vez, lo que significa que al llegar al consumidor final, el impuesto causado sobre el mismo será cuantitativamente igual a la suma de los impuestos parciales que en cada ocasión se ha generado. Dando como resultado - que el valor total del producto o bien ha sido gravado, evitando que parte del mismo sea objeto del gravamen en dos o más ocasiones, como sucede en el impuesto tipo cascada, siendo también, que el contribuyente no recibe en un sólo golpe la carga tributaria como pasa en el impuesto tipo monofásico. De lo anterior se desprende, que el pago del impuesto se lleva a cabo de manera fraccional, es decir el impuesto es causado solamente sobre el valor que en cada fase se añade al bien y la suma de tales pagos fraccionados constituye el monto del impuesto que ha gravado el bien hasta llegar al consumidor final.

## 2.2.- CARACTERISTICAS

Sobre el gravamen objeto del presente trabajo de investigación, se puede decir que es un impuesto de los llamados a las ventas, ya que grava fundamentalmente el intercambio de bienes



y servicios; al respecto J.F. Due, citado por Cosciani afirma que un impuesto a las ventas es "una exacción aplicada sobre las ventas -o elementos inherentes a las ventas, como los ingresos que de ellas se derivan- de la totalidad o de gran número de mercaderías." (15) Due opina, que el impuesto al valor agregado, es una forma híbrida entre las modalidades de impuesto monofase y plurifase.

Tratándose de impuestos sobre las ventas, el hecho imponible lo conforma el intercambio o transferencia de los bienes - que el legislador establece en la Ley como presupuesto de hecho; y por consiguiente siendo, como ya se mencionó, las transferencias de los bienes y servicios el presupuesto de hecho establecido por el legislador en la Ley tributaria, el impuesto grava a las ventas de los bienes y servicios producidos por las empresas en proporción a su valor o en una o varias etapas, así como en todas las fases del ciclo productivo, por lo general en el instante en que se realiza la venta del bien o producto.

Las formas de imposición a las ventas se clasifican en tres sistemas:

Monofásico;

Plurifásico;

Impuesto al Valor Agregado.

---

(15) J.F. Due, citado por C. Cosciani. Op. Cit. p. 1 y 2.

### Impuesto Tipo Monofásico.

El primer sistema de impuestos a las ventas a estudiar es el llamado Monofásico o Monofase; y consiste primordialmente en que grava al producto o servicio en una sola etapa del proceso productivo, y esto es al ser adquirido el bien por el consumidor final. (16) Sobre el mismo, Ernesto Flores Zavala afirma - que "consiste en que el Impuesto alcance una sola vez a cada - producto, es decir, grava una sola operación de venta del pro- ducto". (17) Respecto a este sistema impositivo Campet C. mani- fiesta que consiste "en tasar uniformemente todos los productos en una fase determinada en el ciclo de producción o de distri- bución". (18)

José Proto afirma que existe una variante de este sistema el cual consiste en establecer el impuesto al nivel del fabri- cante, denominándolo impuesto a la base, pero bajo esta modali- dad no se estaría gravando el consumo, sino a la producción. (19)

De los conceptos anteriores, se deduce que este sistema im- positivo se caracteriza en que grava el bien en una sola etapa del proceso de producción, y esto es al ser comprado el bien por el consumidor final; a este respecto, lo ideal es que debe gra- varse el producto al pasar del minorista al consumidor final.

El sistema impositivo en estudio presenta las siguientes ventajas:

- (16) Cosciani Cesare. Op. Cit. p. 10
- (17) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México, 1982, p. 466
- (18) Cit. por Angel Matiello C., Op. Cit. p. 7
- (19) Cit. por Javier Moreno Padilla, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Enero-Abril-1979, p.78

- - Da como resultado para el consumidor una carga equivalente o proporcional al precio de venta en la etapa designada para la imposición.

- - Deja saber con exactitud la incidencia del tributo, ya que grava el bien que se importa o exenta del gravamen a productos que se exportan, toda vez que se grava en una sola etapa del proceso de producción el bien o servicios.

- - No estimula la concentración o integración vertical de las empresas, en virtud de que el producto es gravado en una sola etapa del proceso de producción.

- - Propicia una reducción en el número de contribuyentes, lo que permite un mayor control fiscal.

Inconvenientes que presenta el sistema Monofase:

- - Este tiene la desventaja de que al concentrarse el impuesto en una etapa única dentro del proceso de producción, la tasa del mismo resulta mayor y su elevación provoca u origina un estímulo para la evasión.

- - Al ser evadido el impuesto, por parte del contribuyente, este ya no es recuperable, en virtud de que el impuesto se concentra en una sola etapa. Asimismo, facilita la evasión, ya que al no sujetarse a un control el paso en las etapas precedentes, no hay manera de verificar las compras de las empresas gravadas, así también, por el gran número de contribuyentes minoristas y por su falta de una contabilidad regular, originando muchas posibilidades de evasión al dificultarse su control.

### Impuesto Plurifásico Acumulativo o en cascada

El siguiente sistema impositivo a analizar, grava todas las ventas realizadas y los servicios prestados por las empresas, aplicándose el gravamen sobre cada una de las operaciones de venta o de prestación de servicios, por lo que incide cada vez el impuesto en el valor del objeto del gravamen produciendo un efecto en cascada o efecto acumulativo; a este respecto, Cosciani afirma que es acumulativo, "porque si la mercadería es entregada por una empresa a otra, el impuesto también se paga sobre la parte del producto que ya había satisfecho el tributo en el momento de su adquisición, dando motivo a evidentes dobles imposiciones".(20) Flores Zavala manifiesta que un producto que es gravado tantas veces como sea vendido, da como resultado que la carga fiscal, sea desigual, aún tratándose de productos de la misma clase, según la longitud de los circuitos de producción y de distribución de cada mercadería.(21) Un claro ejemplo de este sistema, lo es el desaparecido Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que era un impuesto tipo cascada.

#### Ventajas del Impuesto Acumulativo o en cascada:

\*- Certeza del impuesto, ya que al aplicarse a todas las transacciones, no se plantean problemas de delimitación del objeto del gravamen, como tampoco sobre quién debe pagar el impuesto.

(20) Op. Cit. p.28

(21) Op. Cit. p. 468

•- El impuesto es de fácil traslación, especialmente si el impuesto puede ser facturado y recuperado, independientemente y en forma separada del precio de la mercancía vendida.

•- Proporciona una elevada recaudación con una tasa relativamente reducida.

•- El impuesto queda oculto al comprador, en virtud de que el mismo se encuentra incorporado al precio y que en etapas anteriores a la suya quedó satisfecho el impuesto.

Desventajas de este sistema impositivo:

•- Es considerado un impuesto desproporcionado, ya que la incidencia fiscal está en función del número de transacciones por las que el producto debe pasar hasta completar el proceso de producción y de distribución.

•- Favorece la concentración vertical de las empresas, lo que provoca que aludan el pago del impuesto al evitar algunas transacciones.

•- Este impuesto es de efectos acumulativos o de cascada, porque el precio que paga el consumidor tiende a aumentar en cuantía superior a la que representa el valor del impuesto.

•- Este sistema obstaculiza a la exportación, en virtud del número de transacciones por las que pasa el producto, no se puede hacer el cálculo de los impuestos pagados con suficiente aproximación, para solicitar la devolución del impuesto.

### Impuesto al Valor Agregado

A este sistema impositivo se le conoce también con el nombre de impuesto plurifásico no acumulativo al valor agregado, y según Cosciani significa "la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles impositivos como ocurre con el impuesto aplicado al precio final y a una tasa igual a la del valor agregado", (22) esto es, que el impuesto al valor agregado no grava el valor total del producto en las diferentes fases de la producción o en cada transacción que con él se realice, sino que grava el valor agregado que en cada etapa el producto adquiere, desde su fabricación inicial hasta que llega a manos del consumidor final. Cabe hacer mención, que este impuesto es de efecto no acumulativo, porque sólo va gravando el valor que el producto adquiere o se le agrega en cada una de las etapas por las que va pasando, sin que vuelva a sumarse o acumularse a los valores que ya han pagado el impuesto en etapas anteriores y que se encuentran añadidos o incorporados al bien.

Dentro de las características del Impuesto al Valor Agregado se encuentran las siguientes:

---

(22) Op. Cit. p. 12

. - Es un impuesto Indirecto, en virtud de que lo paga una persona, quien a su vez debe trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor, es decir, las calidades del sujeto del im puesto y pagador son distintas.

. - Es un impuesto Real, ya que se aplica sobre el bien o producto objeto del gravamen o sobre una manifestación aislada de riqueza, sin tomar en cuenta la persona del contribuyente, es decir sin importar quien sea éste.

. - Es un impuesto a las ventas, es decir que grava el ingreso total generado por la enajenación, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, importación de éstos o por la prestación de servicios.

. - Es un impuesto Plurifásico, porque se aplica a todas las etapas del ciclo económico, o sea desde la producción del bien hasta llegar al consumidor final.

-- Es un impuesto de efectos No Acumulativos, toda vez de que grava únicamente el valor que se le va agregando o añadiendo al producto en cada una de las etapas del proceso de producción.

-- Esde carácter neutral, esto significa que no perturba la libre elección de los contribuyentes en la economía de mercado, o que aún haciéndolo, se limite al mínimo las desviaciones de las elecciones si no existiera el impuesto.

Sobre lo anterior, el Legislador al establecer un impuesto debe prever los efectos negativos que pudiera causar al país,

tomando en cuenta la inflación, la devaluación de la moneda, - etc., entre otros factores económicos que pudieran presentarse; ya que al no lograr conseguir la neutralidad del impuesto, esto trae consigo aumento de precios y por consiguiente una perturbación en la elección de los contribuyentes en la economía de mercado. A este respecto Matiello Canales manifiesta que "la neutralidad va sobre todo concebida como ausencia de interferencias gravemente perturbadoras sobre el sistema de precios.."(23) Asimismo, afirma que desde el punto de vista de las empresas el impuesto en análisis, es neutral toda vez que grava con la misma carga fiscal los productos de igual valor, sin importar las etapas del ciclo de producción y distribución.

Existen principalmente dos métodos para determinar el Impuesto al Valor Agregado: El Método de Adición y el Método de Sustracción.

El Método de Adición consiste, como su nombre lo indica, en sumar los pagos hechos por una empresa a los diversos factores de la producción como lo son salarios, intereses, alquileres, etc.

Sobre el Método en estudio, Toscano Soria comenta que "en el Método de Adición la materia imponible estaría constituida por las atribuciones asignadas por la empresa en determinado período a los factores productivos", (24) es decir, que en cada etapa del ciclo económico cada empresa determinará el valor añadido por la adición de los elementos que se hayan integrado

(23) Op. Cit. p. 28

(24) Cit. por Juan Martínez Del Campo, Op. Cit. p. 245



al bien, obteniéndose de esta manera el precio final del mismo.

El método de Adición tiene o presenta el inconveniente de que para su aplicación las empresas necesitan contar con una contabilidad detallada y perfecta, lo cual es muy difícil que se presente en una empresa pequeña.

Se puede concluir que es un método poco práctico por la organización administrativa empresarial que requiere para su aplicación, de la cual disponen únicamente las grandes empresas, lo que no sucede con las empresas pequeñas.

En el Método de Sustracción o Dedución, según Toscano Soria, "la materia imponible se obtiene por la diferencia entre las ventas sujetas a impuesto y las gravadas en la etapa anterior", (25) es decir, se determina sobre la diferencia entre las ventas gravadas y las compras sujetas al mismo gravamen en un período determinado.

El método en análisis, presenta dos modalidades:

- - Aplicación Base a Base, la cual puede ser:
  - Sobre base real o efectiva o sobre base financiera.
- - De aplicación Impuesto a Impuesto.

El primero de ellos, aplicado sobre la base real o efectiva da como resultado que el mayor valor agregado es la diferencia entre la producción de todo un año y las adquisiciones realizadas en igual período.

La aplicación de este sistema, en otras palabras, consiste en la resta de la producción de un año de una empresa de las -

(25) Ibid. pág. 247

compras realizadas por la misma.

Por lo que respecta a la aplicación sobre base financiera, ésta queda determinada mediante la diferencia resultante entre las ventas y las adquisiciones hechas por la empresa en un período determinado.

En lo referente a la Aplicación Impuesto a Impuesto, estamos de acuerdo en la explicación que de ese sistema proporciona Juan Martínez Del Campo, (26) al afirmar que por este método se da al contribuyente un crédito fiscal equivalente al impuesto que pagó en sus compras, mismo que va a poder aplicar contra el impuesto a pagar en otra operaciones, es decir estará en posibilidad de acreditar el impuesto.

Para concluir el estudio del Método de Sustracción, denominado también de Deducción, resumiremos su explicación citando a Clara K. Sullivan quien dice que "el Método de Sustracción deduce el impuesto sobre el valor añadido que la empresa paga sobre sus compras del impuesto sobre el valor añadido devengado sobre sus ventas." (27)

### 2.3.- FUNDAMENTO

Antes de hacer referencia al Fundamento Legal de los Impuestos, y en este caso del Impuesto al Valor Agregado, analizaremos los principios doctrinarios que sobre los mismos se han emitido.

(26) Op. Cit. p. 248

(27) Clara K. Sullivan. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, Traducción de Antonio García de Blas. p. 69

En la obra *la Riqueza de las Naciones*, del autor inglés - Adam Smith, éste menciona o establece cuatro principios fundamentales de los impuestos, los cuales son: el de justicia, de certidumbre, de comodidad y el de economía. (28)

Sobre el principio de Justicia dice que "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal", y manifiesta que "En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama - igualdad o desigualdad de la imposición", es decir, la equidad o inequidad de los impuestos.

De lo expuesto por Adam Smith, se desprende un elemento de importancia: la capacidad contributiva. Al respecto, Raúl Rodríguez Lobato dice que "Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea cuando los ingresos rebasen las cantidades que son indispensables y suficientes para que - una persona y su familia subsistan", (29) aunque es difícil determinar cuánto es lo necesario para cubrir los requerimientos mínimos de una persona.

Según Flores Zavala, el principio de Justicia se ha abordado por medio de los principios de Generalidad y Uniformidad.

(30) El primero de ellos consiste en que todos los sujetos que

(28) Adam Smith. La Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica, Traducción de Gabriel Franco, México, 1958, p. 726

(29) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Haria, México, 1983, p. 57

(30) Op. Cit. p. 134

se encuentren en los supuestos señalados en la Ley paguen el tributo; por lo que hace al principio de Uniformidad, éste se refiere a que los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto de la Ley, sean tratados por esta de igual manera.

Por lo que hace al principio de Certidumbre, Adam Smith manifiesta que "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso...", (31) es decir, se deben señalar los elementos esenciales del impuesto, como son: el objeto, el sujeto, tasa, base, época de pago, etc., para que el contribuyente esté informado de lo que va a pagar y cómo lo va a pagar.

El principio de Comodidad se refiere a que el impuesto debe ser cobrado en el momento y de la manera que se le hagan más cómodos al contribuyente, en otras palabras, que su recaudación debe hacerse en una época en la que se le facilite al contribuyente llevar a cabo el pago.

Respecto al principio de Economía, consiste en que la diferencia entre lo que se recauda y lo que en realidad entra a las arcas nacionales tiene que ser mínima, para que así pueda ser costeable el impuesto; sobre esto, Einaudi afirma que "cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable." (32)

Ahora bien, el Fundamento Legal de los impuestos lo encontramos en la Ley, y para ser exactos en la Constitución General

(31) Op. Cit. p. 727

(32) Cit. por Raúl Rodríguez Lobato, Op. Cit. p. 58

de la República. Luis Martínez López hace referencia no sólo al fundamento legal sobre el cual deben estar sustentados los impuestos en nuestro país, sino que menciona también el fundamento sociológico que consiste en "que todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, progrese y alcance su felicidad";(33) estos fines sociales se van a alcanzar por medio de la intervención del Estado, quien actuando como ente soberano se va a allegar recursos suficientes de la misma sociedad para cubrir sus necesidades. Pero, los integrantes de esa colectividad no tendrán el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que esos individuos hayan cubierto sus necesidades propias, con los recursos con los que cuenten, ya que sería una injusticia que se les privara de lo poco que tuvieran para satisfacer un supuesto beneficio social. Flores Zavala dice que "En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero." (34)

Sobre lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente ejecutoria:

"El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno

(33) Luis Martínez López. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. ECASA, México, 1988, p. 54

(34) Op. Cit. p. 130

en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos", (35) esa parte con la que el contribuyente debe participar o aportar para satisfacer los requerimientos sociales, debe necesariamente destinarse a cubrir los gastos públicos generados por la colectividad.

Como se dijo anteriormente, el Fundamento Legal de los impuestos lo encontramos en la Ley, y para ser exactos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos:

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".

Con esta última expresión, se hace referencia al Principio de Legalidad establecido en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que en su segundo párrafo señala que: "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", lo que significa que todo impuesto debe ser establecido por una Ley.

Del citado artículo 31 Constitucional se desprende la obligación de todo mexicano de aportar una parte de su patrimonio -

(35) Semanario Judicial de la Federación, citado por Luis Martínez López, Op. Cit. p. 54

para solventar los gastos públicos. Asimismo como ya se mencionó, es necesario que los impuestos sean establecidos en una Ley, como es el caso de la que crea el impuesto al valor agregado, misma que debe sujetarse a las disposiciones constitucionales sobre la materia, ya que el régimen fiscal se encuentra sometido a preceptos de nuestra Ley Suprema; los cuales deben observarse con estricto apego a sus principios, lo que se confirma con la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"La facultad de decretar contribuciones no puede ser absoluta sino debe sujetarse a las disposiciones de la Constitución" (36), es decir, que el Poder Legislativo al emitir o al establecer un impuesto debe de hacerlo acatando los preceptos que sobre la materia señala nuestra Carta Magna; ya que de no hacerlo, podría incurrir en una inconstitucionalidad o anticonstitucionalidad de la Ley emitida; sobre esta cuestión, Luis Martínez López afirma que "una Ley es Inconstitucional cuando su contenido pugna con los preceptos de la Constitución, pero no existen en ella disposiciones expresas contrarias a las de la Carta Magna; cuando esto sucede, la ley es Anticonstitucional", (37) tal aseveración deja en claro la diferencia entre los dos conceptos señalados.

Como ya se mencionó, al establecerse un impuesto se deben de seguir las disposiciones constitucionales que los rigen; esto es de acuerdo a la fracción IV del artículo 31 de la Consti-

---

(36) Semanario Judicial de la Federación, citado por Luis Martínez López. Op. Cit. p. 55

(37) Ibid. p. 75

tución General de la República, que señala los principios de - proporcionalidad y equidad que deben de cubrir los impuestos, mismos que serán estudiados con mayor amplitud en un capítulo posterior; y es en este precepto constitucional en que reside el fundamento legal de los impuestos, asimismo, para que el cobro de un impuesto sea fundado, es necesario que haya sido establecido por una Ley, y que al fijarlo, la autoridad encargada, lo haga de acuerdo a lo señalado en la Ley; de lo contrario, el cobro no será fundado. Otro elemento indicado en la Constitución, se refiere a que las contribuciones se destinarán a cubrir los gastos públicos, esto significa, que los impuestos serán aplicados para cubrir las necesidades públicas. Para finalizar este punto, se puede concluir que la falta de algunos de los requisitos mencionados, provoca que el impuesto sea contrario a lo dispuesto por la Constitución.

#### 2.4.- LA FUENTE DEL IMPUESTO

Para establecer el concepto de fuente del impuesto, cabe mencionar las opiniones de los diferentes tratadistas de la materia: el autor argentino Manuel De Juano afirma que desde el punto de vista jurídico la fuente del impuesto es la Ley, en virtud de que no puede existir un impuesto sin ser establecido por una Ley; asimismo, manifiesta que visto desde el aspecto financiero, la fuente es "el conjunto de bienes o la misma riqueza de los que se detrae el impuesto"(38); para Margain Manautou

(38) Manuel De Juano. Curso de Finanzas. Tomo I, 2a. Ed., Ediciones Molachino, Buenos Aires, 1969, p. 324



"la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el Legislador"(39), y finalmente Flores Zavala la define como "el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital" (40), se puede definir también, como el grupo o conjunto de bienes, así como la riqueza generada por la actividad económica, de donde se consigue el dinero para cubrir el impuesto establecido por el Legislador.

Del concepto vertido por Flores Zavala, se desprenden dos elementos de importancia, los cuales son: El Capital y la Renta. El Capital es el conjunto de bienes pertenecientes a una persona, mismos que pueden producir una renta o mejor dicho son susceptibles de producirla; al segundo de los elementos, se le puede conceptualizar como los ingresos que percibe una persona, generados por las actividades de la misma o provenientes de su patrimonio personal o de la combinación de los dos.

Es necesario señalar, que no deben confundirse los conceptos de Objeto y Fuente del Impuesto, ya que el primero de ellos es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal (41), y la Fuente viene siendo la riqueza o la parte de ella con que se paga el impuesto.

Ahora bien, cabe hacer la distinción entre Capital Individual que es el monto de los bienes de una persona, susceptibles de generar una renta, y Capital Nacional que es el conjunto de bienes de un país, mismos que son dedicados a la producción. -

(39) Emilio Margain Manautou. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1989, p. 305

(40) Op. Cit. p. 122

(41) Ibid. p.108

Sobre lo anterior, Wagner hace una distinción sobre los dos tipos de Capital citados, y menciona que el Capital Nacional es gravado al establecerse impuestos que lo hacen disminuir, afirma que estos impuestos son perjudiciales porque hacen bajar la producción y pone como ejemplo los impuestos destinados a gastos de guerra, y concluye que estos impuestos sólo se justifica su establecimiento, si el país se encuentra sumido en una grave crisis. (42)

Es indispensable dejar asentada la distinción, como ya se hizo, entre Objeto y Fuente del impuesto, ya que si se aceptara que indistintamente pudiera incidirse sobre uno y otra, se podría dar la situación en un momento dado, en que el gravamen - extinguiría la fuente.

Así también mencionaremos al Hecho Imponible del impuesto, el cual viene a ser la circunstancia de hecho, supuesto de hecho, hecho jurídico o la situación base que se encuentra contemplada en la norma y que al verificarse en la realidad, nace la obligación tributaria.

Con la finalidad de tener una mejor comprensión del concepto en análisis, es necesario tener una idea más amplia sobre el surgimiento de una obligación legal, por lo cual citaremos a Carnelutti, quien afirma que: "...los preceptos de que se compone un Ordenamiento Jurídico pueden ser concretos o abstractos. Llámese concreto - cuando se establece en "tesis", con relación a un caso existente; dícese abstracto cuando, por el contrario se establece "en (42) Cit. por Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. p. 124

hipótesis", con relación a un caso posible. Como el precepto - concreto no se establece sino para un caso que existe, y por - existir provoca su emanación, se denomina también "específico o especial"; como por otra parte, el precepto abstracto se establece para cualquier caso que sea conforme a la hipótesis, - es decir, a la realidad en la que se manifieste la posibilidad considerada, se denomina también "genérico o general." (43)

Toda vez, que todo ordenamiento legal se encuentra más bien formado de preceptos abstractos o generales, nos interesa la estructura de estos últimos, de los cuales se desprenden dos elementos, en primer término, se encuentra la hipótesis o supuesto de hecho que corresponda a una actividad humana, o relación social que el ente público prevé, la disposición o mandato, mediante el cual, la norma determina los efectos jurídicos que resultan en el caso de que se lleve a cabo el hecho previsto en la norma. Por lo que toda norma jurídica toma en cuenta ciertas - consecuencias jurídicas, o mejor dicho, las prevé, para el caso de que se realice el supuesto contemplado.

De lo señalado tenemos que la hipótesis encierra el hecho o los hechos jurídicos, y que constituyen los medios que utiliza la norma para la producción de los efectos jurídicos; en virtud de esto, afirmamos que la norma y el supuesto hecho concreto, son los elementos que dan origen a la obligación tributaria.

De lo anterior, se desprende que mientras no se lleve a cabo la situación de hecho prevista en la norma, no puede surgir

---

(43) Cit. por Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Madrid, 1966, p. 23

la obligación a cargo del sujeto pasivo a favor del activo.

El hecho Imponible, se encuentra constituido principalmente por un elemento y otro subjetivo. El autor italiano Giannini, manifiesta al respecto que: "La deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la Ley vincula todo impuesto singular, y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo, sin embargo, la expresada situación de hecho, que puede ser más o menos compleja y que varía según la clase de impuestos, se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona, que constituye, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación, preestablecida también en la Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él, el crédito impositivo del ente público. Estos elementos el material y el personal, sólo se identifican, como es obvio, en aquellos impuestos que gravan a una persona con el simple hecho de tener una determinada cualidad"(44)

Sobre este concepto, Sainz de Bujanda señala que los sujetos previsible más importantes son:

- "Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, justificados por las normas tributarias, y transformados consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

(44) A.D. Giannini. Institución de Derecho Financiero. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 83

- Un acto o negocio jurídico, justificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley Tributaria.

- La actividad de una persona no comprendida dentro del marco o la actividad específicamente jurídica.

- La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular." (45)

Como ya quedó asentado, el Hecho Imponible consta de un elemento objetivo, al cual ya se hizo referencia, y otro subjetivo, esto es, en cuanto al sujeto activo de la relación y por lo que se refiere al sujeto pasivo.

Ahora bien, en cuanto al Fundamento del Hecho Imponible, diremos que el Estado para poder cubrir los gastos públicos, tiene que buscar los medios necesarios, a efecto de allegarse recursos suficientes para tal fin, esto es, a través de impuestos, derechos, etc. El legislador no pudo convertir o establecer como presupuestos imponibles a todos los actos, hechos o situaciones en que una persona puede encontrarse dentro de la vida económica o social, toda vez que debe de escoger unos y otros no, es decir, los que considere adecuados para dar nacimiento a las obligaciones tributarias.

Al respecto, Dino Jarach ha opinado que: "En el mundo concreto en que vivimos, ningún Estado crea impuesto cuyo presupuesto de hecho consista, por ejemplo, en ser inteligentes o -

estúpidos, o ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguilena, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, por lo que resulta del Derecho positivo, obra de tal manera, decimos que hay un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles, y que - los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores - provistos de fantasía." (46)

Resultando que, el Legislador deberá escoger los hechos - que revelen un movimiento de riqueza, es decir, situaciones que hagan evidente una capacidad contributiva. Por lo que, el Legislador deberá establecer el grado de capacidad de los contribuyentes.

Así también, para que exista un fundamento constitucional del reparto de la carga tributaria en relación con el principio de la capacidad contributiva, Sainz de Bujanda, propone: "A) - que en el texto o en los textos constitucionales se consagre, como criterio exclusivo de reparto de la carga tributaria, el de la capacidad contributiva, entendida en el sentido de capacidad económica y que las leyes reguladoras de cada tributo se ajusten, al configurar el respectivo hecho imponible, al aludido principio de justicia; B) que la normativa constitucional establezca, junto al criterio de la capacidad, otros principios directivos para el reparto tributario; C) que el texto constitucional, en el marco de las normas destinadas a regular la mate-

(46) Dino Jarach. El Hecho Imponible. Ed. Abeledo P., Buenos Aires, 1973, p. 220

ria tributaria, únicamente recoja el criterio de la capacidad contributiva, pero consagre otras directivas de política económica que puedan, en ciertos aspectos, entrar en colisión con - aquel principio; y D) que el texto constitucional consagre con exclusividad el criterio de la capacidad contributiva, pero las leyes ordinarias sean las que, con una pretensión de generalidad establezca que la ordenación de los tributos deba producirse bajo la - inspiración de otros criterios distributivos." (47)

De las sugerencias anteriores, nuestra Carta Magna contiene, entre otras, la primera, tal como lo señala el artículo 31 fracción IV, que dispone: son obligaciones de los mexicanos: - contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." De lo citado se desprende que, una Ley que establezca un tributo que no respete los lineamientos de nuestra Ley Suprema, incuriría en una violación a la misma. Asimismo, se sigue la segunda propuesta, como se desprende del citado numeral, ya que se señalan otros principios para el reparto tributario, como son que debe ser de una manera proporcional y equitativa. Por lo que hace a la última propuesta, no representa problema alguno en nuestro sistema, ya que ninguna ley puede ignorar los principios señalados en la Constitución General de la República, so pena de caer en una inconstitucionalidad.

---

(47) Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda Pública y Derecho. Madrid, 1966, p. 130

## CAPITULO TERCERO

### 3.- LA PRESTACION DE SERVICIOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 3.1.- CONCEPTO

Para iniciar el presente capítulo, es necesario establecer qué se entiende por prestación de servicios. El código civil vigente en el Distrito Federal, no define lo que es el contrato de prestación de servicios, ya que en su parte relativa a los contratos, se encuentra un título dedicado a la prestación de servicios, en el que se incluyen la prestación de servicios profesionales, el contrato de hospedaje, entre otros, omitiendo hacer referencia sobre lo que es la prestación de servicios.

Algunos tratadistas dan su concepto sobre la prestación de servicios, como es el caso de Sánchez Medal, quien manifiesta que es el acuerdo entre dos personas, una de ellas generalmente profesionalista, técnico o especialista, mismo que se obliga a prestar determinados servicios, ya sea que requieran una preparación técnica o a veces un título profesional; y la segunda persona denominada cliente quien se obliga a pagarle una determinada retribución generalmente llamada honorarios. (48)

Matiello Canales afirma que: "la prestación de servicios no ha sido tributariamente hablando, casi nunca definida, pero ha sido clasificada casi siempre negativamente respecto a la enaje

(48) Ramón Sánchez Medal. De los Contratos Civiles. Ed. Porrúa, México, 1973, p.257



nación, en el sentido de que son consideradas las prestaciones de servicios todos los actos económicos no clasificados como - enajenantes o no equiparables en base a la Ley." (49)

El tratadista Cesare Cosciani, al referirse al concepto en estudio desde la perspectiva del Impuesto al Valor Agregado, - afirma que:

"Para considerar una operación como prestación de servicios, debe de ser de naturaleza tal que determine una valor - agregado en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación..." (50)

Sobre lo anterior, Matiello Canales considera que los servicios que no influyen directa y decisivamente sobre los precios, y pone como ejemplo a los que prestan los contadores, - médicos, etc., su importancia es relativa, por lo que no recomendable incluirlos dentro del sistema del campo de aplicación del impuesto, ya que acarrearían como consecuencia un aumento en el nivel medio general de los precios. (51)

De lo manifestado se desprende que, sólo deben entrar en dicho campo los servicios que tengan una gran importancia en la producción y distribución de los bienes, a efecto de que pueda ser acreditado el impuesto, tanto por el prestador del servicio como por el cliente.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado tampoco define lo - que es la prestación de servicios; y en cambio, establece en su artículo 14 como prestación de servicios independientes los si-

(49) Op. Cit. p. 132

(50) Op. Cit. p. 211

(51) Op. Cit. p. 134

guientes:

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."

Como se puede observar, en esta fracción se comprenden las obligaciones de hacer, en tanto que la fracción VI del citado artículo 14, incluye también cualquier obligación de dar, de no hacer o de permitir, por lo que, en realidad se gravan todas - las operaciones que no se encuentran definidas o comprendidas como enajenación de bienes o uso o goce temporal de bienes.

"II. El transporte de personas o bienes.

El código de Comercio no contiene una definición de lo que se entiende por transporte de personas o bienes, y sólo establece que el transporte es un acto de comercio cuando lo realizan empresas o cuando se trata de traslado de mercancías. Se puede considerar contrato de transporte aquél por el cual una persona llamada porteador se compromete a trasladar personas o bienes a cambio de un precio. Este contrato se encontraba liberado del impuesto sobre ingresos mercantiles de acuerdo a lo señalado en la fracción XXII del artículo 18 de dicha Ley toda vez que existía un impuesto a los transportes y pasajes que tenía características similares al referido gravamen, que fue suprimido al entrar en vigor el impuesto al valor agregado.

"III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el rea-

fianzamiento.

El contrato de seguro es una figura jurídica, por la cual una empresa aseguradora se obliga mediante una prima a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato.

Por su parte el Reaseguro es, según el artículo 10 de la Ley General de Instituciones de Seguros, el contrato mediante el cual una institución toma a su cargo total o parcialmente el riesgo ya cubierto por otras personas o el remanente de daños que exceda de la cantidad estipulada por el asegurador directo.

Según el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no se pagará el impuesto por el aseguramiento contra riesgos agropecuarios, así como por seguros de vida.

Por lo que hace al contrato de Fianza, el código civil lo define como aquel en que "una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace", tal como aparece en el artículo 2794 del ordenamiento citado; este sistema de garantía lo pueden llevar a cabo las instituciones debidamente autorizadas, debiéndose cubrir la prima por la expedición de la póliza. El contrato de fianza también lo pueden celebrar particulares y en este caso se pueden establecer las situaciones que señala el código civil, sólo que algunas formas de otorgar solvencia a terceros, no deben confundirse con la fianza, al respecto Sánchez Meda! menciona el mandato de crédito, las cartas de recomendación, las declaraciones sobre la -

idoneidad de una persona para responder por otra, así como el aval cambiario. (52)

Sobre el Reafianzamiento, diremos que cuando las instituciones contraten con otras compañías para cubrir responsabilidad y excedan su margen de operación, el reafianzamiento causa el impuesto.

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

De acuerdo al Código Civil vigente en el Distrito Federal, el Mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga, tal y como lo establece en su artículo 2546, el cual se encuentra gravado por el IVA.

El mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa comisión mercantil, como lo señala el artículo 273 del código de comercio, asimismo, es comitente el que confiere la comisión, y comisionista el que la desempeña.

Un ejemplo claro de la Mediación pueden ser los corredores de bienes raíces, los cuales sin tener atribuciones legales o representación jurídica intervienen con los vendedores y compradores de inmuebles para formalizar la operación de compraventa, es decir, hacen la función de mediadores.

Dispone el artículo 51 del Código de Comercio, que corredor es el agente auxiliar del comercio, con cuya intervención se propone y ajusta los actos, contratos, convenios y se certi-

fican los hechos mercantiles. Tiene fé pública cundo expresamente se le faculta legalmente y puede actuar como perito en asuntos de tráfico mercantil.

La Consignación, es una figura mediante la cual un comerciante acepta en forma inicial conservar la cosa con carácter de depositario, pero si existe posible comprador, entonces se procede a su venta; el artículo 338 del Código de Comercio señala que si el depositario dispusiere de los bienes con el consentimiento del depositante, cesarán los derechos y las obligaciones propias del contrato de depósito y surgirán las del nuevo contrato.

Los distribuidores son personas que celebran contratos de comisión mercantil para la reventa de artículo y mercancías.

El código civil no reglamenta la Asistencia Técnica y Transferencia de Tecnología; por lo que mencionaremos al autor argentino Héctor Masnatta, quien utilizando el término estadounidense "Know How" se refiere a la asistencia técnica como - "conocimiento técnico, procedimiento, conjunto de informaciones necesarias para la reproducción industrial que proceden de la experiencia en el proceso de producción y que su autor desea guardar, en secreto, sea para su uso personal, sea para transferirlos confidencialmente a un tercero."(53) El mismo autor afirma que: "Si el titular se obliga al suministro de informes, datos, planos, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, sin intervenir en la aplicación de fórmulas ni garan-

(53) Héctor Masnatta. Los Contratos de Transmisión de Tecnología. Buenos Aires, Astrea de Róldolfo Depalma y Hnos., 1971.

tizar el resultado pero pudiendo prohibir el uso del procedimiento en caso de ruptura o al término del contrato, se está en presencia del contrato de Know How". Sin embargo, "si el acuerdo obliga a suministrar el concurso técnico necesario para conducir el proceso de fabricación, conllevando para la empresa -asistente una obligación de haber y una obligación de resultado, es un contrato de asistencia técnica", y continúa diciendo que: "En cambio cuando se transfiere total y definitivamente - los conocimientos o experiencias, nociones, fórmulas y procedimientos para elaborar un producto, se está en presencia de una transferencia de tecnología".

Por su parte Jorge I. Aguilar, señala que "por asistencia técnica se entiende: Los servicios, información o enseñanza - prestados para elevar el nivel de la capacidad en todos sus aspectos, por medio de conocimientos, científicos, tecnológicos o bien en labores específicas."(54)

De los conceptos vertidos, se puede concluir que la asistencia técnica es un cúmulo de conocimientos técnicos que una persona o empresa hace a otra, o bien le presta asesoramiento técnico sobre la producción de un determinado bien o la construcción de una obra.

Ahora bien, en cuanto a la territorialidad del servicio, la Ley del IVA establece en su artículo 16 que: "Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional, cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

---

(54) Jorge I. Aguilar. Algunas consideraciones sobre la Asistencia Técnica. Revista de Investigación Fiscal, Octubre de 1969, p. 15

En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independiente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta."

En el artículo anterior, se hace referencia a la calidad de residentes de las personas, sobre este mismo aspecto el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 9 fracción I inciso A), que son residentes en el territorio nacional las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y que además acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. Asimismo, a los funcionarios o trabajadores del Estado, no obstante permanezcan fuera del país con motivo de su cargo por más tiempo que el término citado, esto de acuerdo a lo señalado en la fracción I inciso B) del artículo en estudio; también son considerados -

residentes en territorio nacional a las personas morales que hayan establecido en nuestro país la administración principal de sus negocios, según lo indicado en la fracción II del artículo 9, el cual en su parte final señala que se presume que tanto - las personas físicas como morales de nacionalidad mexicana, son residentes nacionales, salvo prueba en contrario.

Por lo que hace a la asistencia técnica, el artículo 24 en su fracción V, establece que; "El aprovechamiento en territorio nacional, de los servicios a que se refiere el artículo 14 cuando se presten por no residentes en el país..."; y en el artículo 37 del Reglamento de la Ley del IVA se indica que: "El aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en él, comprende tanto los prestados desde el extranjero como los que se presten en el país."

Ahora bien, cuando una persona física o moral, nacional o extranjera presta asistencia técnica o transfiere tecnología a otra residente en el extranjero, debe considerarse dicha prestación o transferencia como una exportación, tal como lo establece al artículo 29 de la Ley de la materia la indicar que: - "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." y en su fracción IV señala que "el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:



#### A) Asistencia técnica..."

Cuando se contratan de asistencia, transferencia de tecnología y regalías con residentes en el extranjero, lo que se presenta es una importación de bienes, al disponerlo el artículo - 24 en su fracción III de la Ley en análisis que a la letra dice: "El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país." Por lo que paga el impuesto quien recibe los bienes o los servicios.

### 3.2.- ELEMENTOS IMPOSITIVOS

En este punto del presente trabajo de investigación, se mencionarán y analizarán los elementos esenciales que integran el Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, se citarán los conceptos que de cada uno de los componentes del impuesto ha emitido la doctrina, así como su concepción dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se analizarán por separado cada uno de los siguientes elementos: Sujetos (activo y pasivo), Objeto, Base y Tasa.

#### 3.2.1.- LOS SUJETOS

##### 3.2.1.1.- ACTIVO

En la relación tributaria intervienen, el sujeto activo y el sujeto pasivo; enseguida analizaremos al primero de ellos.

Diferentes tratadistas de la materia han expuesto sus conceptos sobre el sujeto activo, tal es el caso de Gregorio Sánchez León, para quien los sujetos activos son: los fiscos federal, estatal y municipal; (55) asimismo, Manuel De Juano manifiesta que "el acreedor de la obligación impositiva, es pues, el Estado, ya sea el Estado Nacional, los Estados Provinciales o las Municipalidades." (56) De igual manera, para nuestra Carta Magna, son sujetos activos la Federación, los Estados y Municipios, ya que tienen la facultad de exigir el pago de contribuciones, de acuerdo a lo señalado en su artículo 31 fracción IV. Sobre este aspecto, cabe hacer mención que los municipios no pueden fijar las contribuciones destinadas a cubrir sus gastos, sino que deben de hacerlo las legislaturas estatales, de lo que, se desprende que la Federación y los Estados tienen plena potestad tributaria. La Ley Suprema dispone en su artículo 115 fracción IV, que los Municipios administrarán libremente su hacienda, con lo cual se limita a los municipios a realizar únicamente una actividad recaudatoria de las contribuciones, en virtud de que las mismas son establecidas por las legislaturas de los Estados.

Ahora bien, el tratar sobre la competencia en materia tributaria entre la Federación, Estados y Municipios es necesario hacer referencia al artículo 73 Constitucional, mismo que señala, que es facultad del Congreso de la Unión, entre otras, imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto; asimismo, en su fracción XXIX-A establece que podrá -

(55) Gregorio Sánchez León. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Cárdenas. 5a. Edición, México, 1980, p. 285

(56) Op. Cit. p. 318

fijar contribuciones sobre:

- 1o. El comercio exterior;
- 2o. El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o. Instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. 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.

Sobre lo anterior, Flores Zavala se cuestiona si la citada fracción XXIX es una limitante a la facultad de la Federación - para establecer impuestos (57), y la respuesta es no, toda vez que el mismo artículo 73 faculta, en la fracción VII, a la Federación para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el - presupuesto; resultando, que si los rubros enumerados anteriormente, no bastaran para cubrir el presupuesto, "la Federación - puede concurrir a los Estados, afectando otras fuentes para obtener los recursos suficientes." (58)

(57) Op. Cit. p. 366

(58) Raúl Rodríguez Lobato, Op. Cit. p. 125

El problema de la Concurrencia Impositiva es complejo, ya que "la facultad impositiva es una facultad concurrente entre - la Federación, Estados y Municipios." (59)

Ahora bien, los Estados no pueden establecer impuestos sobre las materias reservadas exclusivamente a la federación, pero fuera de estas limitaciones tienen facultades concurrentes - con la Federación para gravar otras fuentes de riqueza, pero si se diera el caso que algún Estado estableciera un impuesto sobre una materia reservada a la Federación, atentaría en contra de la Constitución de la República.

Por lo que hace al fundamento de la concurrencia impositiva, éste lo encontramos en el artículo 124 Constitucional que - dice a la letra: "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se - entienden reservadas a los Estados."

Si bien es cierto, que la Federación tiene exclusividad para legislar en materia impositiva sobre ciertas áreas, no por - ello se encuentra facultada para prohibir a los Estados que establezcan ciertos impuestos; así como tampoco podrá, autorizarlos o facultarlos a fijar impuestos en áreas reservadas a ella. Los Estados pueden sin el permiso del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, tal como lo dispone el artículo 118 fracción I Constitucional.

Sobre el problema de la concurrencia impositiva, Flores -

Zavala ha llegado a las siguientes conclusiones, con las cuales coincidimos:

"El principio constitucional es que son concurrentes, las facultades de la Federación y de los Estados, para establecer - impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.

- Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la Federación.

La Constitución determina cuáles son los impuestos que corresponde establecer en forma exclusiva al Gobierno Federal en tres formas:

- Expresamente, enumerando los impuestos respectivos (Artículo 73, fracción XXIX).

- Concediendo facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, dentro de la que va incluida la facultad de imponer, porque ésta sólo puede realizarse a través de la función legislativa. (Art. 73, frac. X)

- Prohibiendo a los Estados ciertas formas de procurarse - arbitrios. (Art. 117, Frac. III)

- Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión. (Art. 118, Frac. I)

- 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 Estado para esta-

blecer impuestos sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia Federación."(60)

Tratando de dar una salida al problema de la concurrencia impositiva en nuestro país, se promulgó la Ley de Coordinación Fiscal, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, entrando en vigor el 1o. de Enero de 1980.

El motivo principal del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es el de determinar las participaciones de los Estados, incluyendo el Distrito Federal, y Municipios de los ingresos de carácter federal, así como para no gravar en forma análoga los productos o actividades.

Sobre esto, la ley del IVA dispone en su artículo 41 que - "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Actos a actividades por lo que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes - cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios - cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.-A y 2o.C de esta Ley.

(60) Op. Cit. p. 369 y 370

III. Los bienes que integran el activo sobre la utilidad o el capital de las empresas.

IV. Intereses, títulos de crédito y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V. El uso o goce temporal de casa habitación, y

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo."

### 3.2.1.2.- PASIVO

Una vez analizado el sujeto activo de la relación tributaria, se tratará lo referente al Sujeto Pasivo. El Código Fiscal, en su artículo 10, establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, asimismo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que, están obligadas al pago del im -

puesto a las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades enumerados en el artículo 10. de dicho ordenamiento, es decir, son sujetos pasivos - los prestadores de servicios, los importadores, empresarios, en general cualquier persona que realice actividades que de acuerdo a la Ley deban ser gravadas por el impuesto.

Ahora bien, como dice atinadamente Ernesto Flores Zavala, se debe distinguir el sujeto pasivo del pagador del impuesto, - siendo el primero de ellos "el individuo cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito - fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la Ley toma en consideración al establecer el gravamen..."(61), en otras palabras, es la persona que - de acuerdo a la Ley, está obligada al pago del impuesto, mientras que el pagador del impuesto "...es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte - afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. .."(62). Un claro ejemplo es el impuesto al valor agregado, en el que por efectos de la traslación el que realmente paga el - gravamen es el consumidor final, ya que él a su vez, no puede trasladarlo.

Por su parte, el tratadista Emilio Margain Manautou manifiesta que la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago - del gravamen a que está obligado, proviene de distintos concep-

(61) Op. Cit. p. 54 y 55

(62) Ibid., p. 55



tos, (63) y cita algunas clasificaciones de diferentes autores de la materia, para explicar dicha obligación. A continuación se mencionarán las clasificaciones de Jarach y Mario Puglise:

Según Dino Jarach, (64) existen cuatro clases de responsables tributarios: Los primeros son los Contribuyentes, que son las personas que originaron el surgimiento del crédito fiscal.

En segundo término, menciona a el Responsable por Sustitución y lo define como la persona que de acuerdo a la Ley se encuentra obligado al pago de un crédito fiscal, en virtud de haber omitido el cobro al Responsable Contribuyente, ya que su intervención es impersonal e indirecta en el nacimiento del crédito fiscal, y se hace responsable por no haber exigido el pago. Dentro de esta categoría quedan encuadrados entre otros los notarios, recaudadores.

Enseguida tenemos a los Responsables por Garantía, y son los que tienen en su poder un bien sujeto a un impuesto, así como las personas que responden por el Responsable Contribuyente en el pago de un crédito fiscal.

Por último, se encuentran los Responsables Solidarios mismos que pueden ser por sucesión o por representación.

Los primeros, como su nombre lo indica, son las personas que han recibido una herencia.

En el caso de la responsabilidad por representación, esta se puede asumir voluntariamente, al aceptar la representación de otra persona; asimismo, dicha representación puede ser de -

(63) Op. Cit. p. 273

(64) Dino Jarach, cit. por Emilio Margain Manautou, Op. Cit. p. 274

manera forzosa, en virtud de que la Ley así lo disponga, por ejemplo: los tutores.

De acuerdo a Mario Pugliese, (65) existen las siguientes clases de sujetos pasivos, tomando en cuenta el origen de la deuda:

1) El sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa.

En esta clase se encuentra incluido, tanto el sujeto que - dió origen al crédito fiscal, así como su heredero, legatario - o donatario a título universal, asimismo, en caso de sociedades extinguidas, las que sustituyen, o la que resulta de una fusión entre varias sociedades.

2) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte - solidaria.

Encontramos dentro de esta categoría, a los coherederos y a los copropietarios, toda vez de que estos sujetos son responsables, tanto por la parte que les corresponde a cada uno, como por la de los demás, esto ante el Fisco; quedando la posibilidad de que les sea exigido el pago a uno de ellos o a todos por partes iguales.

3) El sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con res - ponsabilidad directa.

Este tipo de sujeto pasivo no es contemplado en nuestra le gislación tributaria, y consiste en que el sujeto pasivo se en-

(65) Cit. por Emilio Margain Manautou, Op. Cit. p. 274 y 275

cuentra obligado a elaborar su declaración, tomando en cuenta - sus ingresos y los de las personas dependientes de él.

4) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

Son los notarios, retenedores, etc., los cuales, en el caso de los primeros, al no cumplir con la obligación que les marca la Ley, propicia que el sujeto pasivo directo evada al fisco en virtud de la omisión en el pago de los impuestos correspondientes, por lo que se le debe de obligar al pago del crédito fiscal al tercero, es decir al notario.

5) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

En esta categoría se encuentran los que por voluntad propia sustituyen al responsable directo en su calidad de deudor del fisco, así como a las personas que la Ley les otorga esa - responsabilidad.

6) Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Son incluidos en esta categoría, los sujetos que adquieren un bien sobre el que recae un crédito fiscal no cubierto por el anterior propietario.

Sobre la responsabilidad solidaria, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 26 que son responsables solidarios con los contribuyentes, entre otros:

Los retenedores y las personas a quienes las leyes impon-

gan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones. Asimismo, las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos, etc.

El citado código no define lo que debe entenderse por contribuyentes o sujeto pasivo, distinguiendo únicamente al que originó el surgimiento de la obligación tributaria, o sea el contribuyente, y al sujeto con responsabilidad solidaria, y que vienen a ser los terceros enumerados en el artículo anteriormente citado, que adquieren la obligación de pagar el crédito de manera indirecta; en otras palabras, el Código Fiscal de la Federación se avoca únicamente a señalar con ese carácter a personas que son codeadoras de un mismo crédito. Sintetizando, citaremos a Margáin Manautou, quien dice que "responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc; no existiendo para los autores del Código Fiscal ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse." (66)

Ahora bien, surge una interrogación ¿cuándo pueden la Federación, los Estados y Municipios ser sujetos pasivos de la obligación tributaria?, al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 3o. que "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organis-

(66) Op. Cit. p. 282

mos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o están exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo en el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua."

Sobre el mismo aspecto, el artículo primero, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación señala que "la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente."

De lo anterior se desprende que los tres niveles de gobierno: Federación, Estados (incluyendo el Distrito Federal), y Municipios, que integran el sistema federal mexicano, pueden ser sujetos del impuesto.

Asimismo cabe señalar, que el citado artículo tercero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su último párrafo menciona que, además de los establecidos en el Código Fiscal, se consideran residentes en el territorio nacional las personas -

físicas o las morales que residan en algún país del extranjero que cuenten con uno o varios establecimientos en nuestro país, por todos los actos o actividades que en los mismos lleven a cabo.

Por último, de acuerdo a lo indicado en el artículo treinta y dos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) son obligaciones de los contribuyentes, las siguientes:

"I. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, y el reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a éste último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta Ley libera de pago."

Asimismo, en relación a la fracción anterior, los contribuyentes llevarán también un registro para efectos de acreditamiento, tal como lo establecen las fracciones I, II y III del artículo cuarenta y seis del Reglamento de la Ley del IVA.

"II. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven por cuenta del comitente.

"III. Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se trasladada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos com

probantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúe o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley.

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

Lo establecido en el párrafo que antecede, significa en otras palabras, que si una persona al comprar diversos productos que causen el IVA en el supermercado, solicita que se le expida comprobante de sus compras realizadas, además con el impuesto trasladado por separado, el que enajene los bienes tendrá la obligación de extenderle dicho comprobante.

"IV. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago provisional o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 28 y 33 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan varios establecimientos de-

berán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago provisional del ejercicio, así como proporcionar copia de las mismas a la autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentran ubicados esos establecimientos, cuando así lo requieran.

Los contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación, designarán representante común previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentado declaraciones de pago provisional y del ejercicio, por cuenta de los herederos o legatarios."

Asimismo, es obligación de los contribuyentes presentar - declaraciones, tal como lo señala el artículo 5o. de la Ley del IVA, las cuales deben ser provisionales y una anual. Los pagos provisionales mediante declaración, se harán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 de cada mes, utilizando para ello las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda, con excepción de los contribuyentes a que se refiere la Sección II, - Capítulo VI, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quienes realizarán pagos provisionales cada tres meses. El impuesto del ejercicio, una vez restados los pagos provisionales, se pagará a través de declaración, dentro de los tres me-



ses posteriores al cierre de ejercicio.

Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios realizados en forma accidental -sobre este aspecto, sería recomendable utilizar el término ocasional- se deberá pagar el impuesto causado dentro de los 15 días siguientes al que se recibió la contraprestación, tal como lo establece el artículo 33 de la multicitada Ley del IVA; señala también este mismo artículo, que en caso de importaciones ocasionales el pago se efectuará de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 de la misma Ley, es decir junto con el impuesto general de importación.

### 3.2.2. OBJETO

Para iniciar este punto, procederemos a dejar asentado lo que se entiende por Objeto del impuesto, y en este caso específico del Impuesto al Valor Agregado.

Sobre este concepto, Manuel De Juano afirma que "...el objeto es la magnitud o expresión de riqueza que sirve para medir el impuesto..." (67) y lo ejemplifica de la siguiente manera: haciendo referencia al impuesto sucesorio, establecido en Argentina, menciona que el objeto del impuesto es la parte que recibe cada heredero. Por su arte el tratadista, Arrijoja Vizcaino manifiesta que "...el nacimiento del tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico y se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la Ley hacendaria aplicable." (68) Sobre este aspecto, el Código Fiscal de la Fe-

(67) Op. Cit. p. 322

(68) Op. Cit. p. 91

deración establece su artículo 6o. que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran." Asimismo, el instante o momento en que se configura el impuesto es denominado por los diversos tratadistas de la materia, como "Hecho Imponible" o "Hecho Generador." (69)

Suele suceder, que se confunda al objeto del tributo, es decir lo que grava el mismo, con el hecho imponible o sea la hipótesis contenida en la Ley, para explicarlo en otras palabras, consiste el hecho imponible, en la realización de los actos o actividades considerados como objeto del impuesto; y tratándose de prestación de servicios, se considerará realizado en territorio nacional, cuando el cumplimiento se haya llevado a cabo, total o parcialmente en el país, incluyendo el transporte internacional si en México se inició el viaje. Así también, "entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la Ley impositiva sólo estableciera el objeto de gravamen, sino precisa cual es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular dá origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible." (70)

Para reafirmar lo anterior, es importante dejar asentado que la Ley tributaria al establecer un impuesto debe de cumplir con los requisitos señalados en Nuestra Carta Magna, es decir,

---

(69) Eduardo Revilla Martínez. Errores Legislativos del Impuesto al Valor Agregado. Tesis Profesional, Escuela Libre de Derecho. México, 1987. p. 28

(70) Op. Cit. p. 109

que el tributo sea destinado a cubrir los gastos públicos, y - que sea además, proporcional y equitativo; pero también, deben ser consignados los elementos esenciales del impuesto, como lo es el objeto en estudio; sobre este aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia:

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manga proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa o época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obli-

gatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida." (71)

Como podemos observar, se deben señalar con exactitud los elementos del impuesto establecido, para que, entre otras cosas, el sujeto pasivo entienda con facilidad la forma en que va a cumplir con sus obligaciones fiscales; lo cual en la práctica se hace un tanto complicado, ya que el contribuyente común y corriente, y aún los contadores públicos, en ocasiones no comprenden claramente las disposiciones fiscales, por no estar redactadas de una manera sencilla y fácil de entender.

La Ley del IVA en su artículo primero señala los actos o actividades gravados por el impuesto, mismos que son los enumerados a continuación:

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

En el presente trabajo de investigación, se hará referencia únicamente a la prestación de servicios, misma que ya fue definida en un punto anterior.

(71) Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, séptima Época, primera parte, Pleno. pp. 95-96

Por lo que hace al concepto de objeto del tributo, estamos de acuerdo con la definición que proporciona Flores Zavala, el cual manifiesta que el "objeto del impuesto es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (72), por consiguiente, el objeto del IVA lo constituyen los actos y actividades señalados en el numeral primero de la multicitada Ley del IVA.

### 3.2.3. BASE

Continuando con el análisis de los elementos esenciales del impuesto, toca el turno a la Base gravable.

La base Imponible, tratándose de la prestación de servicios, es el valor de la totalidad de la contraprestación pactada, además de las cantidades que se carguen a quien reciba el servicio por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, intereses, etc., esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 de la Ley en estudio; numeral que constituye la parte medular del presente trabajo de investigación, y que será analizado en el capítulo cuarto.

Asimismo, el artículo 17 de la multicitada Ley del IVA, señala la época de pago del impuesto al establecer que: "en la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar 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. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos

(72) Op. Cit. p. 108

que reciba el prestador de servicios.", en otras palabras, significa que el cliente al hacerle un adelanto al prestador de servicios, lo cual es muy común, en ese momento surgirá la obligación por parte del prestador de servicios de pagar el impuesto al valor agregado, lo mismo sucederá si en lugar del anticipo se le paga el total de la contraprestación.

Así también, la Ley de la materia establece en el artículo 15 los servicios que no causarán el impuesto, siendo entre otros, los que se presten en forma gratuita, con excepción de los que se presten a los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio; los servicios de enseñanza, cuando sean prestados por organismos descentralizados, y por escuelas particulares que tengan reconocimiento de validez sus estudios conforme a la Ley de la materia; el transporte de personas en forma terrestre, excluyendo el ferrocarril; el transporte por vía marítima de bienes realizado por personas que no residan en el país, etc.

#### 3.2.4.- TASA

Para establecer la tasa ideal, o mejor dicho, la más adecuada del impuesto, es necesario tomar en cuenta diversas circunstancias, ya que, "llegar a fijar las alícuotas de un gravamen no es tarea sencilla pues dependen de aspectos de equidad tributaria, presión fiscal ejercida por el contribuyente y lamentablemente en muchas circunstancias, de las necesidades del

tesoro nacional. Entendemos que para establecerlas debe contarse con estadísticas adecuadas sobre volúmenes del producto bruto nacional por sectores y ramos de actividad, así como también de la recaudación fiscal..."(73) El legislador debe tener en cuenta las circunstancias mencionadas en el comentario anterior, al establecer la tasa del impuesto.

La actual Ley del IVA, señala tasa del 10%, 6% y 0%. La primera de ellas se aplica cuando se realice, entre otras actividades mencionadas en la Ley de la materia, la prestación de servicios independientes. Así también, la misma Ley establece que, tratándose de prestación de servicios independientes (artículo 2o.-A, frac. II Ley del IVA) que se presten en forma directa a los agricultores y ganaderos y destinados para actividades agropecuarias, los servicios de molienda o tributaria de maíz o de trigo y los consistentes en la pasteurización de leche, se les aplicará la tasa del 0%.

Una ventaja de la tasa del 0%, es que se puede acreditar el impuesto pagado en bienes o servicios utilizados por él que acredita dicho impuesto, lo cual no sucede en el caso de las exenciones.

La tasa del 0% se establece por razones generalmente de tipo económico y sociopolítico, tal es el caso de las exportaciones, las que se gravan con esta tasa para que el exportador nacional sea más competitivo internacionalmente; como ejemplo de las segundas, se encuentran los productos agropecuarios (ar-

---

(73) Alberto Rubén López, cit. por Juan Martínez Del Campo, Op. Cit. p. 258

título 2o.-A y 29 de la Ley del IVA), mismos que son gravados con este tipo de tasa, en virtud de ser artículo indispensables para la población, es decir son de primera necesidad.

Ahora bien, es indispensable para una adecuada aplicación del impuesto en estudio, mencionar dos figuras de gran relevancia, las cuales son: la Traslación y el Acreditamiento.

De acuerdo al artículo 1o., párrafo tercero de la Ley de la materia, se entiende por Traslado del impuesto "de cobro o cargo que el contribuyente debe hacer" a las personas que adquieren un bien, otorguen el uso o goce del mismo, presten un servicio o realicen importaciones.

La Traslación deberá hacerse en forma expresa y por separado, tal como lo dispone el artículo citado; el contribuyente al trasladar el impuesto tendrá la obligación de expedir el recibo correspondiente al adquirente del bien o servicio, quien a su vez tendrá la obligación de aceptar dicha traslación, así como el derecho de exigir el comprobante respectivo para poder él acreditar el impuesto. Sobre esto, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 29 dispone que:

"Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo."

También señala el ordenamiento citado que, la Secretaría -



de Hacienda y Crédito Público autorizará a los establecimientos que imprimirán los comprobantes mencionados.

Las personas que expidan los comprobantes, tendrán que cerciorarse de que los datos de la persona a favor de quien se expidan correspondan con los asentados en su documento en el que acredite la clave del registro federal de contribuyentes. Lo anterior, no se aplicará cuando las operaciones se lleven a cabo con el público en general.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación señala que:

"Los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedir los comprobantes respectivos; tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionados; cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo."

Así también, el citado artículo 29 del Código Fiscal que se llevará un registro de los contribuyentes a quienes se les proporcione dichas máquinas, esto por parte de la Secretaría de Hacienda.

Sobre las mencionadas máquinas de comprobación fiscal, di-

remos que en nuestros días se han intensificado las actividades de la Secretaría de Hacienda, a efecto de mejorar la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes; por lo cual, se han implementado medidas para lograrlo, tal es el caso de las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Ahora bien, el numeral 29 del Código Fiscal condiciona el cumplimiento de la obligación de registrar ciertas operaciones en las citadas máquinas, a que la Secretaría de Hacienda se las proporcione a los contribuyentes, por lo que no es justo que las autoridades les exijan la adquisición de las mismas; siendo que "los contribuyentes en ningún momento están obligados a adquirir las máquinas, sino que es la autoridad fiscal quien, en los casos procedentes, por Ley está obligada a proporcionárselas; razón por la cual se insiste en que el requerimiento de la autoridad fiscal en el sentido de obligarlos a adquirirlas, carece de fundamentación y motivación, traduciéndose solamente en un acto de hecho, con el claro propósito de inducir al contribuyente a adquirir la mencionada máquina"(75); tal parece que la Secretaría de Hacienda quisiera trasladar al contribuyente la pesada carga de comprar las máquinas.

En resumen, según lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, para estar obligado a adquirir las máquinas registradoras de comprobación fiscal, es necesario llenar tres requisitos, los cuales son:

(74) Juan José Rojo Chávez. Prontuario de Actualización Fiscal, Ed. ECASA, México, Año IV, Primera Quincena, No. 72, Octubre de 1992.

- 1o. Que el contribuyente cuente con un local fijo;
- 2o. Que efectúe operaciones con el público en general, y
- 3o. Que la autoridad fiscal le proporcione dichas máquinas.

Por lo que, si faltare uno de los requisitos, el contribuyente no estará obligado a adquirir las multicitadas máquinas.

En este caso, es necesario establecer lo que significa realizar operaciones con el público en general, en virtud de que así se podrá precisar si el contribuyente debe o no utilizar - las máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Al respecto, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en su antepenúltimo párrafo dispone que, "... no se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código."

Es de observarse, que el Código Fiscal no proporciona una definición de las operaciones realizadas con el público en general, sino que bastará con que se expidan comprobantes que llenen los requisitos del numeral 29-A. para que no se considere como una operación con el público en general.

El mencionado artículo 29-A señala que:

"los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

- I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social,

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan - más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien e expida.

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. El valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento de este Código."

Por otra parte, el artículo tercero de la Ley del IVA dispone que, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los organismos descentralizados, instituciones, asociaciones con -

fines benéficos de carácter privado y cualquiera otra persona que de acuerdo a otras leyes o decretos estén exentas del pago de impuesto federales o no los causen, conforme al numeral citado, están obligadas a aceptar la traslación del gravamen.

En lo que respecta al Acreditamiento, la Ley del IVA en su artículo 4o., indica que consiste en "restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponde según sea el caso", asimismo, señala que se entiende por impuesto acreditable: "un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y al propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios" en otras palabras, es la diferencia que existe entre el impuesto causado, y el que ha sido trasladado al contribuyente y el pagado por él mismo en la importación.

El artículo citado, indica los requisitos que para poder acreditar el impuesto se deben de reunir; los cuales son los siguientes:

I. Que se traten de bienes o servicios estrictamente indispensables para la ejecución de actos distintos de la importación, por los que deba pagar el gravamen o a los que se les aplique la tasa 0%.

II. Que el impuesto haya sido trasladado conforme a lo dispuesto por la Ley de la materia y que conste por separado en -

los comprobantes señalados por la misma Ley.

III. Que en realidad se hayan realizado los pagos en la compra de bienes o adquisición de servicios, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así también, la Ley del IVA en el artículo cuarto indica que, el acreditamiento sólo podrá hacerlo el contribuyente, es decir, es personal y no lo podrá transmitir por acto entre vivos, con excepción de la fusión de sociedades.

## CAPITULO CUARTO

### 4.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS.

#### 4.1.- ANTECEDENTES DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

Ya desde 1814, año en que se expidió el Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, se asentaba en su artículo 36 que "Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa"; como se puede observar, en este precepto se menciona el objeto de las contribuciones, es decir, la defensa y salvaguarda de la Nación. (75)

La Ley Suprema del año de 1824, no establecía la obligación de los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos, pero en cambio señalaba en su numeral 50, fracción VIII que era facultad del Congreso General "fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno."

En las Bases Orgánicas de la República Mexicana de 1842, se establece en el artículo 14 la obligación por parte del mexicano de contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación, asimismo, el artículo 66 en su fracción II se faculta al Con -

(75) Adolfo Arrijo Vizcaino. Op. Cit. p. 180

greso para decretar las contribuciones.

Fue hasta la Constitución de 1857, en que se estableció la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; posteriormente, esta obligación fue incluida en la fracción IV del citado artículo 31, esto en la Constitución de 1917, en lugar de la fracción II. (76)

En vista de la importancia que reviste el artículo 31 fracción IV en comento, para el establecimiento de las contribuciones en nuestro país, a continuación se analizarán los principios que de él se desprenden, es decir: el de Proporcionalidad y Equidad, y que sean destinados a cubrir el Gasto Público.

#### 4.2.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Sobre estos conceptos en estudio, los tratadistas de la materia han emitido diferentes opiniones al respecto, sin que hayan logrado ponerse de acuerdo en el significado de cada uno de ellos.

En los mismos términos se encuentra la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar que "...respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este tribunal pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve

(76) Felipe Tena Ramírez. Leyes Fundamentales de México, 1808-1973, Ed. Porrúa, México, 1973, pp. 206, 611 y 835



quieren decir de justicia tributaria." (77) De tal aseveración, se desprende un concepto muy importante: la justicia; para Benjamín Zavaleta Rodríguez la idea de la justicia presupone "trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales", (78), la cual puede resumirse en la respuesta de la gente a una pregunta realizada por este autor, en una encuesta hecha entre personas del pueblo, y consistió en saber qué entendían por justicia impositiva, y una respuesta común fue la siguiente: "Mire Usted, yo entiendo que como mexicanos todos debemos cooperar - con el gobierno en la medida de nuestras posibilidades para que éste cumpla con su obligación de dar al pueblo servicios públicos, pero el gobierno debe ser parejo con todos y no cobrarle a quienes no pueden pagar." Como se puede observar, en esta contestación clara y sencilla, algo que les ha faltado a los tratadistas de la materia al abordar este tema, se resume el concepto de justicia "tributaria implícito en la fracción IV del numeral 31 Constitucional.

Ahora bien, cabe hacer mención de la opinión de diversos autores sobre los principios en comento. Al respecto. Arrijo Vizcaíno manifiesta que de la citada fracción, "...podemos desprender la existencia de los siguientes principios..., de Generalidad, Obligatoriedad, de Vinculación con el Gasto Público, de la Legalidad", además de los de Proporcionalidad y Equidad; (79) opinión con la cual coincidimos.

- (77) Amparo en Revisión 8993/83, "Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V." Fallado en Marzo de 1985.  
 (78) Benjamín Zavaleta Rodríguez, Ensayo: Justicia Tributaria e IVA, en Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México. Enero- Abril, 1979, Año III, No. 6, p. 138 y 140  
 (79) Op. Cit. p. 181

Sobre el principio de Generalidad, diremos que en ocasiones se le confunde con la Uniformidad, siendo que el primero consiste en que todos los sujetos que se coloquen en los supuestos señalados por la Ley tributaria paguen el tributo; por su parte la Uniformidad se refiere a que los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto de la Ley, sean tratados por esta de igual manera. El fundamento constitucional del principio de Generalidad es el propio artículo 31, al establecer las obligaciones de los mexicanos; lo que quiere decir que los sujetos que se encuentran en los supuestos señalados en la Ley, tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos. (80)

Respecto del principio de Obligatoriedad, encontramos que, como se dijo al principio, también se desprende del numeral - constitucional multicitado, ya que en el se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos; esta obligación surge en el momento en que los sujetos se encuentran dentro de la hipótesis o supuesto plasmado en la Ley tributaria que dió origen al impuesto, con el cual se cubrirán algunas de las necesidades públicas, como pueden ser los servicios que se prestan a la sociedad.

Lo referente al principio de vinculación con el Gasto Público, se tratará en un punto más adelante.

Por lo que hace al principio de Legalidad, y aunque parezca redundante, este encuentra también su fundamento en la Carta Magna de nuestro país, y en especial en la fracción IV del ar-

(80) Ibíd. p. 182

título 31, que dice que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, esto significa que el impuesto debe ser establecido por una Ley, ya que como dice Arrijoja Vizcaíno: "que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule", por lo que no se puede establecer un gravamen sino es a través de una Ley, la cual debe de cumplir con los requisitos establecidos en la Constitución Federal o de lo contrario iría en contra de la misma.

Por lo que hace a los conceptos de Proporcionalidad y de Equidad, existen algunos autores que hacen una diferencia entre uno y otro, y por el contrario hay tratadistas que identifican los dos conceptos.

Dentro de los primeros tenemos a Margáin Manautou (81) -- quien afirma que "son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa", y continúa diciendo que "un tributo sea proporcional, significa que comprenda - por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación."

Por su parte Sergio Francisco De la Garza manifiesta que los principios de Proporcionalidad y Equidad son dos aspectos de la justicia tributaria y expresa que "la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo

(81) Margáin Manautou, citado por Sergio Francisco De la Garza Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, 5a. edición, México, 1973, p. 271

lo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales"; y continúa diciendo que "tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional." (82) Se puede desprender de lo expresado que los conceptos en estudio significan lo mismo que la justicia distributiva, la cual toma en cuenta la capacidad contributiva, es decir la capacidad de los sujetos de contribuir, o de realizar el sacrificio en su patrimonio, a los gastos públicos, y con esto gravar más al que más tiene; así también en lo referente a que la distribución de la carga tributaria, tratándose de impuestos indirectos, debe hacerse de manera proporcional, no deja de ser un buen propósito, en virtud de que siendo impuestos a las ventas o al consumo, no puede ser proporcional el gravamen, ya que generalmente se grava el monto de la venta o del consumo y no - de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

(82) Ibíd. p. 272

Cabe señalar también, la opinión del gran tratadista Ignacio Burgoa, quien sobre los conceptos en estudio dice lo siguiente: "El principio de equidad exige que la Ley consigne un tratamiento normativo desigual para los desiguales e igual para los iguales en la realidad socioeconómica. En otras palabras, la equidad significa igualdad en el sentido aristotélico que se acaba de expresar, entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado; pero como dentro de ella existen diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente. Esta diversa normación equivale a las distintas situaciones jurídicas abstractas de carácter tributario, las cuales se establecen por la Ley atendiendo a las diferentes situaciones económicas que existen en la realidad social y tomando en cuenta las modalidades que variada y variablemente las caracteriza. Por consiguiente, todos los sujetos individualizados que se encuentren en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y los mismos derechos, circunstancia que denota la igualdad jurídica o equidad. En esta virtud, la equidad tributaria que deba acoger toda la Ley sobre la materia en observancia del principio constitucional respectivo, se traduce en que todos los sujetos que se hallen en una misma situación jurídica abstracta deben contribuir para los gastos públicos del Estado en proporción a su capacidad económica. Ahora bien como en el Estado existen múltiples situacio-

nes económicas generales que al ser consideradas normativamente se convierten en situaciones jurídicas abstractas, los sujetos pertenecientes a cada una de ellas tienen sendas obligaciones tributarias cuyo nacimiento surge de la adecuación entre la situación particular y concreta de tales sujetos y la correspondiente situación general y abstracta. En otras palabras, como las situaciones económicas divergen entre sí por múltiples factores que sería prolijo enumerar, la Ley que tratara a todas - ellas con un mismo criterio preceptivo imponiendo las mismas - obligaciones a los sujetos que distintamente pertenezcan a diferentes situaciones violaría el principio de equidad." Y agrega el distinguido autor "...si la equidad entraña la igualdad cualitativa dentro de una determinada situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentren. Dicho de otra manera, si todos los sujetos que se hallen comprendidos en una situación económica demarcada y regulada por la Ley deben contribuir para los gastos públicos por el solo hecho que implica esta comprensión (equidad) no todos deben hacer aportaciones pecuniarias cuantitativamente iguales, sino en atención a su capacidad económica que se determina por el capital o la renta que son las fuentes principales del impuesto. De este modo, la proporcionalidad se revela en que dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben ingresos (renta)

deben pagar más impuestos."(83) Como se puede observar, el maestro Burgoa es quien, a nuestra manera de ver, mejor explica con claridad y sencillez los conceptos en comento; así también, se desprende de sus aseveraciones que el legislador al establecer un impuesto debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos; así como la riqueza con que se cuente y los ingresos percibidos, y en consecuencia dar un trato adecuado en cada caso de acuerdo al monto de la riqueza.

Ahora bien, sobre los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto lo siguiente:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por la Ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltó será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando

(83) Ignacio Burgoa Orihuela, Carta abierta, Excelsior, 14 de Diciembre de 1979. 1a. Sección, México, p. 10-A

un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir - de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido que, si bien el artículo 31 de - la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es - una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo, - son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el - principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se - hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica - diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho -



del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad..."

Amparo en revisión 3658/80. Visible, páginas 577/78 de la primera parte del Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1981.

Amparo en revisión 1597/65, visible páginas 298/299 de la primera parte del Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1977.

Amparo en revisión 6168/63, visible páginas 298/299 del Informe rendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1977.

Como se puede observar, los autores de la materia y la Suprema Corte no siempre coinciden en sus conceptos vertidos sobre los requisitos que se analizan, por lo que en ocasiones se hace confusa su comprensión.

Resumiendo todo lo ya manifestado, podemos concluir que para que un impuesto cumpla con los requisitos constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, este debe ser general es decir,

que comprenda a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto plasmado en la Ley, tomando en cuenta la capacidad contributiva de las personas, para que cada quien contribuya de acuerdo a ella; en otras palabras el Legislador al establecer un gravamen, debe, de acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, tomando en cuenta que el impuesto tiene que ser general, es decir, debe recaer sobre las personas que se encuentren en las situaciones previstas en la Ley; asimismo, atender a la capacidad contributiva de las personas, para que quien tenga igual capacidad, le corresponda igual carga tributaria.

Para concluir este punto, creemos que los conceptos de Proporcionalidad y Equidad en su conjunto significan, o mejor dicho, se refieren a la justicia tributaria, misma que se violaría si se faltara a uno de los requisitos citados, y en consecuencia se atentaría en contra de la Constitución.

En lo referente al IVA, el cual es un impuesto de los llamados a las ventas o al consumo, no puede decirse que sea equitativo, en virtud de que no se toma en cuenta la capacidad contributiva de las personas, sino que el gravamen se paga de acuerdo al monto de lo consumido, lo cual viene a confirmar el maestro Burgoa al expresar que "...los causantes del impuesto son los que obtiene una utilidad, ingreso o beneficio económico y no las personas que resienten una merma en su patrimonio o no

obtienen ninguna ganancia", y esto sucede ya que mediante la -  
traslación del gravamen, quien finalmente paga el impuesto es  
el consumidor al no poder él a su vez trasladarlo. Sobre lo mis-  
mo, el Dr. Burgoa dice que el IVA viola el principio de justi-  
cia tributaria porque no atiende a la capacidad contributiva o  
a la situación económica del sujeto que debe pagarlo, (84) lo -  
cual es signo de inequidad por parte de la citada Ley, en con-  
secuencia contraviene la Constitución General de la República.  
Para evitar que las contribuciones, y en especial los impuestos,  
sean contrarios a nuestra Carta Magna el Legislador al emitir  
las leyes que los establecen deben tener especial cuidado en -  
cumplir con los preceptos que la misma señala.

#### 4.3.- DESTINADOS A CUBRIR EL GASTO PUBLICO.

En los puntos anteriores, se han analizado los principios  
constitucionales de Proporcionalidad y Equidad; corresponde ahor-  
ra avocarnos al estudio del requisito establecido también en la  
multicitada fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna,  
es decir el que señala que las contribuciones se destinen a cu-  
brir el Gasto Público.

Ahora bien, cabe preguntarnos ¿es este principio una limi-  
tante al poder tributario del Estado?, creemos que sí. Y es así  
porque al establecer el precepto constitucional mencionado que  
los mexicanos se encuentran obligados a contribuir para los gas-

(84) Id.

tos públicos, esto significa que las contribuciones realizadas por las personas contempladas en la Ley, deben ser destinadas únicamente a satisfacer las necesidades de la colectividad; en caso contrario se estaría contraviniendo a la propia Constitución. Asimismo, seguramente ningún contribuyente estaría de acuerdo a pagar sus impuestos si estos no se destinaran a cubrir las necesidades de servicios públicos. Por lo que las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos públicos, y por ningún motivo desviarse hacia otros rubros u objetivos, como podría serlo el bolsillo o cuentas bancarias de los gobernantes, como ha sucedido en algunas ocasiones en nuestro país.

De lo anterior se deduce que los gastos públicos tienen fines sociales, ya que busca satisfacer necesidades colectivas, es decir, de la comunidad; al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que:

"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la Ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado - el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas,

de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc."

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de - que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (85)

Este criterio deja en claro el destino que se les debe dar a las contribuciones, así como el sentido que debe tener el Gasto Público, el cual debe ser social y a su vez de interés colectivo, en beneficio de la comunidad en general.

(85) Amparo en revisión 2844/61. Cit. por Adolfo Arrijo Vizcaí no. Op. Cit. p. 186

4.4.- VIOLACION DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL  
DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ARTICULO  
18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO

Hemos llegado al punto medular del presente trabajo de investigación, en el que se demostrará la violación por parte del numeral citado de la Ley del IVA al principio de justicia tributaria, implícito en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

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."

Como se puede observar, para que una contribución no sea contraria a la Constitución debe de reunir ciertos requisitos como son: que se destine para cubrir los gastos públicos, que sea proporcional y equitativa, de modo que si faltara cualquiera de estos requisitos, se consideraría que contraviene nuestra Carta Magna al no cumplir con sus preceptos. Tal es el caso de la Ley del IVA, al disponer en su artículo 18 que "Para calcular al 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, gas-

tos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto."

Del análisis del citado precepto, se desprende que resulta violatorio del principio de justicia tributaria implícito en la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que si bien es cierto que tal posición obliga a las personas a contribuir para los gastos públicos, también lo es que, esas contribuciones, en este caso particular los impuestos, deben de satisfacer, o mejor dicho señalar ciertos elementos que los integran, tal como lo reconoce el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, los cuales son: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En el caso concreto del IVA, tratándose de prestación de servicios, al artículo 18 de la Ley establece dicho impuesto, contraviene la Constitución, ya que para el cálculo del impuesto considera como valor del servicio no sólo el que en sí mismo tiene el servicio, sino que toma en cuenta también como base los valores de las cantidades que se carguen por concepto de otros impuestos; es decir, la base del IVA no la integra únicamente el importe del servicio, sino que además los impuestos que se carguen, resultando una doble tributación superpuesta, perdiéndose así la naturaleza de la base del impuesto. Sobre lo anterior, cabe mencionar que la Ley Suprema en ningún momento permite sobreponer impuestos y entremezclarlos unos con otros, pues de ser así se perderían los elementos que configuran los impuestos, todo esto en perjuicio del consumidor quien al final de cuentas, soporta

la carga impositiva.

Ahora bien, sobre lo anterior el constitucionalista Ignacio Burgoa ha manifestado que "conceptuar el pago de un impuesto como generador de otro implica un atentado contra la justicia tributaria y una violación a la disposición constitucional que establece los principios sobre los que ésta descansa." (86)

Coincidimos con lo expresado por el maestro Burgoa, el artículo 18 de la Ley del IVA es un verdadero atentado a los principios constitucionales que rigen a los impuestos, y una inconciencia por parte del Legislador, al establecer que el presupuesto objetivo de un impuesto lo sea otro impuesto. Como ya quedó asentado en un punto anterior, el principio de justicia tributaria implícito en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, es una limitante al poder tributario del Estado, es decir, el Legislador no puede de manera arbitraria señalar los presupuestos objetivos de un impuesto, sino que debe apegarse a lo indicado en el numeral citado o de lo contrario atentaría en contra de la Constitución, como lo hace el artículo 18 de la Ley en estudio.

En los mismos términos la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que:

"Este Tribunal en Pleno al fallar, entre otros los amparos en revisión 6118/63, 1597/65 y 3658 /80, ha dicho que "De acuerdo con el artículo - 31 fracción IV Constitucional, para la validez

(86) Ignacio Burgoa Orihuela. Derecho Constitucional Mexicano, 5a. Ed., Editorial Porrúa, México, 1984, p. 220



constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de 3 requisitos fundamentales: 1o., que sea establecido por la Ley; 2o. que sea proporcional y equitativo; y 3o., que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria."

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

Aún reconociendo la dificultad de reducir a moldes precisos e inmutables los supuestos pre-  
visibles más importantes del aspecto material -  
del elemento objetivo del hecho generador del -  
crédito fiscal, éste generalmente consiste en -  
la percepción de un ingreso; la adquisición de -  
la propiedad o de la posesión de un bien; un ac-  
to o un negocio jurídico; el consumo de un bien  
o de un servicio; la producción de determinados  
bienes o servicios; el desarrollo de determina-  
da actividad; o la entrada o salida al territo-  
rio nacional de mercancías o servicios. Todos -  
tienen en común que son manifestaciones de la -  
realidad económica y que pueden revelar la capa-  
cidad contributiva del sujeto pasivo.

Sin embargo, el legislador ordinario no puede,  
sin atentar en contra del principio de justicia  
tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógi-  
ca los presupuestos objetivos que, como hechos  
imponibles, sirven para dar nacimiento a la - -  
obligación tributaria, y esto es lo que sucede  
cuando pretende transmutar las figuras jurídi -  
cas hasta llegar al extremo de señalar que el -  
presupuesto de hecho o elemento objetivo del he-  
cho generador del crédito fiscal sea precisamen

te, el monto de otro impuesto... Cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es - - gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se pretende en el artículo 18 de la Ley del IVA, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser constitucional a pesar - de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades. Debe precisarse que esta conclusión no contempla más casos que aquéllos en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto es otro impuesto de distinta naturaleza.

El artículo 18 contraviene el artículo 31, - fracción IV de la Constitución. En cuanto que - dispone que el hecho generador de un impuesto - es otro impuesto." (87)

Este criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es muy claro al explicar y establecer en qué consiste la violación al principio de justicia tributaria, por parte del multicitado artículo 18 de la Ley del IVA; el cual contraviene la Constitución General de la República al tomar como base del impuesto -

(87) Amparo en Revisión 8993/83. Fallado en Marzo de 1985.

to otro impuesto, ya que el Legislador no respetó los principios tributarios consagrados en nuestra Carta Magna, por lo que se concluye que el, en repetidas ocasiones mencionado, artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es violatorio del artículo 31, fracción IV Constitucional, por lo que es Inconstitucional.

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

Una vez finalizado el desarrollo del presente trabajo de investigación, se concluye que:

PRIMERA.- El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto de los llamados a las ventas.

SEGUNDA.- Es un gravamen tipo Multifase no Acumulativo.

TERCERA.- El Fundamento Constitucional del Impuesto al Valor Agregado, lo encontramos en la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema.

CUARTA.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado no define a la prestación de servicios; únicamente enumera en su artículo 14, una serie de actos que se consideran como tales para efectos de esta Ley.

QUINTA.- La Federación, los Estados, incluyendo el Distrito Federal, así como los Municipales puede ser sujetos pasivos; - esto de acuerdo al artículo tercero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

SEXTA.- El objeto del Impuesto al Valor Agregado lo constituyen, los actos o actividades siguientes:

- I. La Enajenación de bienes.
- II. La prestación de Servicios Independientes.
- III. El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; y
- IV. La Importación de bienes o servicios.

SEPTIMA.- Tratándose de prestación de servicios, la Base Imponible es el valor de la totalidad de la contraprestación pactada, además de las cantidades que se carguen a quien reciba el servicio por concepto de otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, intereses normales o moratorios, reembolsos, penas convencionales y cualquier otro concepto.

OCTAVA.- La Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente, establece tasas del 10%, 6% y 0%.

NOVENA.- Los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, se refieren a la Justicia Tributaria. El Legislador al establecer un impuesto, debe de respetar los lineamientos que en materia tributaria, la propia Constitución General de la República señala.

DECIMA.- De acuerdo a lo señalado en el artículo 29 del Código

Fiscal de la Federación, los contribuyentes tendrán la obligación de registrar sus operaciones en máquinas registradoras de comprobación fiscal cuando: cuenten con un local fijo, efectúen operaciones con el público en general y que la Secretaría de Hacienda les proporcione dichas máquinas; por lo que la autoridad fiscal no puede obligarlos a adquirir las citadas máquinas.

DECIMA PRIMERA.- El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio del principio constitucional de Justicia Tributaria, al disponer que el hecho generador de un impuesto es otro impuesto, por lo tanto, es Inconstitucional.

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

### DOCTRINA

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 1a. edición, Ed. Themis, México, 1982, 349 p.
- BURGOA Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, - 5a. Edición. Ed. Porrúa, México, 1984, 1028 p.
- COSCIANI, Cesare. El Impuesto al Valor Agregado. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1969.
- DE JUANO, Manuel. Curso de Finanzas. Tomo I, 2a. edición, Ed. Molachino, Buenos Aires, 1969, 490 p.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 5a. edición, Ed. Porrúa, México, 1973, 780 p.
- FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México, 1982, 511 p.
- GIANNINI, A.D. Institución de Derecho Tributario. Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- JARACH, Dino, El Hecho Imponible. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975.
- MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 9a. edición, Ed. Porrúa, México, 1989. 342 p.
- MASNATTA, Héctor. Los Contratos de Transmisión de Tecnología. Buenos Aires, Astrea Depalma y Hnos., 1971



- MARTINEZ López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. ECASA, México, 1988.
- MATIELLO Canales, Angel. Los efectos financieros, económicos, contables y administrativos en México del IVA. Ed. I.E.E.E. S.A., México, 1980
- RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, 2a. edición México, 1983, 309 p.
- SAINZ de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid, 1966.
- SANCHEZ León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 5a. edición, Ed. Cárdenas, México, 1983, 368 p.
- SANCHEZ Medal, Ramón. De los Contratos Civiles. Ed. Porrúa, México, 1973, 508 p.
- SMITH. Adam. La Riqueza de las Naciones. Fondo de Cultura Económica, Trad. de Gabriel Franco, México, 1958, 726 p.
- SULLIVAN; Clara K. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Instituto de Investigaciones Fiscales, Madrid, 1978, 398 p.
- TENA Ramírez, Felipe. Leyes Fundamentales de México, 1808-1973. Ed. Porrúa, México, 1973, 942 p.

#### LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, México, 1992.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ed. Porrúa, México, 1992.
- Código Fiscal de la Federación. Ed. Olgüín, México, 1992.

- Código de Comercio. Ed. Porrúa, México, 1990.
- Ley de Coordinación Fiscal. D.O.F. de 27 de Diciembre - 1978.
- Código Civil para el Distrito Federal. Ed. Porrúa, México, - 1992.
- Amparo en Revisión 8993/83, interpuesto por la "Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango S.A. de C.V.". Ponente: - Carlos del Río. Fallado en Marzo de 1985.
- Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, Séptima - Epoca, primera parte, pleno.

#### ECONOGRAFIA

- AGUILAR, Jorge I. Algunas consideraciones sobre la Asistencia Técnica. Revista de Investigación Fiscal. México, Octubre de 1969.
- ARRIOJA Revilla, Raúl. El IVA. Revista del Tribunal Fiscal - del Estado de México, Año III, No. 6, 1979.
- BURGOA Orihuea, Ignacio. Carta Abierta, publicada en el periódico Excélsior, 14 de Diciembre de 1979, 1a. Sección.
- HERNANDEZ Toledo, Carlos. El IVA como instrumento de control fiscal. Tesis I.P.N., México, 1979.
- MARTINEZ Del Campo, Juan. Breve reseña Histórica del IVA. Revista de la Facultad de Derecho, Universidad Anáhuac, México No. 1, Año 1, Verano de 1982.

- MORENO Padilla, Javier. El Objeto del IVA. Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, enero-abril, 1979, No. 6.
- REVILLA Martínez, Eduardo. Errores Legislativos del IVA. Tesis Escuela Libre de Derecho, México, 1987.
- ROJO Chávez, Juan José, Prontuario de Actualización Fiscal, México, Año IV, 1a. quincena, No. 72, octubre - 1992.
- ZAVALA Rodríguez, Benjamín. Justicia Tributaria e IVA, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, enero-abril, 1979, Año III, No. 6.