

303
2ej:



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
A R A G O N**

**"IMPLICACION IMPOSITIVA DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACION DE
BIENES Y SERVICIOS ANTE LA PERSPECTIVA
ECONOMICA DE MEXICO"**

**(EL CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO)**

**TESIS PROFESIONAL
PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
FELIX EDMUNDO REYNOSO VAZQUEZ**

**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.

A DIOS:

POR SER LA INSPIRACION DE LA HUMANIDAD, HABERME OTORGADO LA VIDA Y LA ENERGIA SUFICIENTE PARA OBTENER EL OBJETIVO QUE ME HABIA PROPUESTO.

¡ POR QUE EL DESEO DEL HOMBRE NO LO ENTURBIE TODO !

RECONOCIMIENTO A

Lic. ROSA MARIA VALENCIA GRANADOS.

POR EL APOYO OTORGADO EN ESTA INVESTIGACION ASI COMO POR SU VALIOSO TIEMPO Y PACIENCIA, CONSEJOS Y ENSEÑANZA PARA LOGRAR MI CONSTANTE SUPERACION PERSONAL Y PROFESIONAL.

" A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO "

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ARAGON"

**POR BRINDARME LA OPORTUNIDAD DE APRENDER EN SUS AULAS
LOS CONOCIMIENTOS Y ENSEÑANZAS DE LOS MAESTROS Y COMPAÑEROS QUE
EN EL TRANSCURSO DE LA CARRERA COMPARTIERON UNA PARTE DE SU VIDA
PARA LOGRAR LA SUPERACION PROFESIONAL Y PERSONAL.**

A MI MADRE :

CARITINA:

**POR HABER CONFIANDO EN MI DESDE SIEMPRE EN QUE ALGUN DIA
LOGRARIA LA CULMINACION DE MI META, MAS SOBRE TODO POR DARME LA
VIRTUD DE COMPARTIR HE INFUNDIR EN MI EL ORGULLO Y VALOR DE SALIR
ADELANTE EN TODOS LOS MOMENTOS DE LA VIDA.**

**POR SER UN HOMBRE DE PRINCIPIOS FIRMES
Y METAS CLARAS Y PRECISAS.**

A MIS HERMANOS:

AGUSTIN

ELVIA

SERGIO

MARIO

REBECA

POR OTORGARME LA MAS IMPORTANTE ENSEÑANZA, A TRAVES DEL ESFUERZO Y TRABAJO CONSTANTE POR ESTAR JUNTOS HOY Y SIEMPRE POR SER EL ESLABON DEL CUAL PROVIENE NUESTRA RAZON DE EXISTIR, EL MISMO POR EL QUE SIEMPRE DEBEMOS ESTAR UNIDOS PARA TODA LA VIDA.

MI AGRADECIMIENTO MUY ESPECIAL:

JORGE ALEJANDRO

REBECA

RUBEN

POR ACOMPAÑARME Y APOYARME Y ESPERARME TODOS LOS DIAS EN QUE ESTUVIERON CONMIGO, CON SU TRANQUILIDAD Y TOLERANCIA LOGRABAN COMPRENDER MI INQUIETUD ANTE LAS DIVERSAS SITUACIONES, POR SU INCALCULABLE Y VALIOSO TIEMPO COMPARTIDO, POR ELLO GRACIAS.

A LOS AMIGOS DE SIEMPRE:

ALICIA

JAVIER

JESUS

JULIO

SERGIO

POR COMPARTIR LOS MEJORES MOMENTOS DE MI VIDA Y ESTAR CONMIGO SIEMPRE, DARMÉ LA COMPRENSION, SU TOLERANCIA Y AFORTUNADOS CONSEJOS, MI ETERNA GRATITUD POR CONSIDERARME SU AMIGO.

MI GRATITUD MUY PARTICULAR:

OLGA OJEDA

**POR PERMITIRME CONOCERLA Y RECONOCER QUE TODAVIA EXISTE
PERSONAS DE UN GRAN CORAZON, ENORME NOBLEZA Y BONDAD
COMO ELLA.**

ESPECIAL GRATITUD A :

JAVIER

BELISARIO

HECTOR

VICTOR

POR DARME SU INCALCULABLE APOYO Y SU VALIOSO TIEMPO PARA LOGRAR LA TERMINACION DE ESTE TRABAJO DE INVESTIGACION, EN LO GENERAL Y A CADA UNO DE ELLOS, EN LO PARTICULAR, POR SER UN ESTIMULO DE SUPERACION, TRANQUILIDAD, SABIDURIA, HONESTIDAD Y COMPRESION.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

I.	LA EVOLUCION HISTORICA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS	17
		18
1.	EUROPA	
1.1.	ALEMANIA	20
1.2.	FRANCIA	23
1.2.	REINO UNIDO	26
1.4.	ITALIA	27
1.5.	LOS PAISES BAJOS	28
1.6.	LOS PAISES NORDICOS	30
1.7.	PORTUGAL	32
2.	AMERICA	33
2.1.	ARGENTINA	33
2.2.	BRASIL	34
2.3.	CANADA	35
2.4.	ESTADOS UNIDOS	35
3.	MEXICO	37
3.1.	EL PUEBLO AZTECA	39
3.2.	LA EPOCA COLONIAL	40
3.3.	MEXICO INDEPENDIENTE	43

CAPITULO SEGUNDO

II.	SISTEMAS DE APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	47
1.	EL SISTEMA DE IMPOSICION UNICA O SINGULAR (TANTUM)	48
2.	IMPUESTO DEL TIMBRE	52
3.	SISTEMA DE IMPOSICION MULTIPLE PLURAL (A CASCADE)	53
4.	EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES	56
5.	SISTEMA DE IMPOSICION AL VALOR AGREGADO	59

CAPITULO TERCERO

III.	LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	62
1.	EXPOSICION DE MOTIVOS	63
2.	ESTRUCTURA DE LA LEY	67
2.1.	FUNDAMENTO JURIDICO	68
2.2.	LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	69
2.3.	LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL	70
3.	LEGISLACION VIGENTE	71
3.1.	SUJETOS	71
3.2.	OBJETO	71
3.2.1.	ENAJENACION DE BIENES	73
3.2.2.	PRESTACION DE SERVICIOS	77
3.2.3.	OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	83
3.2.4.	IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS	85
3.3.	TASA	87
3.4.	TRASLACION DEL IMPUESTO	91
3.5.	IMPUESTO A PAGAR	91
3.6.	EXENCIONES A PEQUEÑAS EMPRESAS	93
3.7.	OBLIGACIONES GENERALES	94

CAPITULO CUARTO

IV.	CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO	96
1.	NOCIONES GENERALES	97
2.	CONCEPTO Y FINALIDAD DE LOS INGRESOS PUBLICOS	99
3.	CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO	103
3.1	INTRODUCCION	103
3.2.	INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS	103
4.	INGRESOS TRIBUTARIOS	105
4.1.	INTRODUCCION	105
4.2.	IMPUESTOS	109
4.2.1.	CONCEPTO	109
4.2.2.	CARACTERISTICAS	112
5.	CONCEPTO DE VALOR AGREGADO	114
6.	DEFINICIÓN DE VALOR AGREGADO	116
7.	VALOR AGREGADO ECONOMICO	119
8.	VALOR AGREGADO FISCAL	120
9.	CONCEPTO	122
10.	CARACTERISTICAS DEL IVA	124
10.1.	FEDERAL	124
10.2.	INDIRECTO	124

10.3.	PLURIFASICO NO ACUMULATIVO	124
10.4.	FRAGMENTACION	124
10.5.	REAL	125
10.6	ECONOMICO FINANCIERO	125
11.	EFFECTOS DEL IMPUESTO	125
11.1	LA REPERCUSION	126
11.1.1	LA PERCUSION	126
11.1.2	LA TRASLACION	127
11.1.3	LA INCIDENCIA	128
11.2.	LA DIFUSION	129
11.3.	LA ABSORCION	129
11.4.	LA EVASION	130
11.5.	LA ELUSION FISCAL	131
	CONCLUSIONES.	133
	BIBLIOGRAFIA.	136
	APENDICE	140
	GLOSARIO	153

INTRODUCCION:

El presente estudio relativo a la materia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la incertidumbre que sembró en mí la rama del Derecho Tributario, cuya característica de ser tan complejo, por las diversas disposiciones jurídicas, tan cambiantes cada año por tener una gran cantidad de Reglamentos y Disposiciones Administrativas (Resolución), de vigencia anual, tendientes ha mejorar la interpretación correcta y exacta de las leyes de carácter Fiscal Federal, Estatal y Municipal.

Desde entonces como ahora mi propósito fundamental y a través del presente trabajo, es el de proporcionar las bases y principios esenciales para obtener la mejor aplicación de las normas emanadas del rubro Valor Agregado.

Ya que actualmente estos conceptos tomarán mayor auge ante el panorama que se vislumbra con motivo de la integración de los mercados a nivel mundial, esta inquietud es debido ha los constantes cambios en la sociedad internacional. En este sentido, por ser de suma importancia a mi parecer el impuesto al valor agregado, principalmente en los actos y actividades de índole de exportación e importación de bienes y servicios.

Al respecto, considero que este tipo de factores actualmente influyen e la Economía Nacional de manera directa, al ser este un elemento primordial y de gran importancia para el público consumidor.

Asimismo, por considerar que en el ámbito de las contribuciones es tan extenso y sobre todo tan complicado para la generalidad de la gente. Lo que trae como resultado evidente la inexacta comprensión de los principios que rigen el marco impositivo del sistema financiero mexicano.

Por otra parte, en relación al punto de los gravámenes indirectos de los cuales el Impuesto al Valor Agregado es el más importante de ellos. Por ser necesario el de satisfacer y vigilar todos aquellos detalles existentes sobre las cuestiones tributarias. En este contexto, el régimen especial que comprende la Ley del Impuesto al Valor Agregado, surge una cuestión interesante, hasta cuando funcionara esta imposición que abarca las áreas de las ventas y consumos de mercancías, la prestación de servicios, que son una fuente importante de ingresos para la economía del país.

Por lo que se refiere a la diversidad de tasas tan variables, en cada uno de los actos o actividades que son objeto de gravámenes como lo fueron en un principio las tasas del 4% y 10% existentes en este tópico. De esta manera la necesidad de adecuar el mecanismo de recaudación en materia de I.V.A. se crearon, los diversos porcentajes imperantes en la actualidad, salvo, la desaparición del objeto del impuesto en materia de medicinas, con tasa del 6% la cual fue excluida a partir del 23 de agosto de 1987, en relación con esta idea, de dejar exentas ha algunos productos de primera necesidad y de la canasta básica, del público consumidor.

Más sin embargo, el sistema denominado I.V.A. establece también tasas del 20% para todos aquellos productos de lujo, asimismo señala, la tasa general del 15 % aplicable en la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el uso o goce de bienes inmuebles.

Un aspecto de suma trascendencia, lo constituye la tasa del 6%, cuya área de recaudación son principalmente las zonas libres y franjas fronterizas, con la reciente prolongación del decreto, de junio de este año, en que se afirma que ambas entidades tendrán el carácter permanente como tales hasta diciembre de 1992.

Para poder alcanzar el objetivo, del presente trabajo, considero que este planteamiento debe seguir los lineamientos actuales de la economía, por constituir ella la piedra angular de crecimiento y desarrollo del país. Porque ante la eminente apertura comercial será necesario modificar las normas y planear las estrategias para poder competir con nuestros productos a través de lograr la alta calidad y competitividad de los bienes y servicios, que generen riqueza, por ser esta a su vez la fuente más importante de obtener ingresos ya que es inherente a su propia naturaleza, dado que esta inmersa siempre en un ciclo de producción y ser precisamente esta última el punto de suma trascendencia en el presente trabajo, porque a mi juicio, finalmente lo que grava el I.V.A. es la producción.

En este contexto, es pertinente, tomar conciencia, que no sólo la autoridad es la responsable de implementar las disposiciones imperantes en el sistema tributario Mexicano, sino que también deben intervenir y participar los sectores privados y públicos de las diferentes áreas comerciales e industriales, porque el día de mañana las normas en el rubro de importaciones y exportaciones no resulten obsoletas.

Por ende es necesario enfrentar la perspectiva económica de México, través de una gran mayor calidad y competitividad. Ante la reestructuración total de la economía mundial integrada principalmente en esta década mediante mecanismos organismos de índole político, económico y social como lo constituyen los diversos bloques económicos como son la Cuenca del Pacífico y la C.E.E. esta podría ser una de las principales razones para que México efectivamente logre el Crecimiento y Desarrollo económico. Para que las expectativas pasen a ser grandes realidades de esta manera formar parte del proceso de transformación actual y estar acorde con las tendencias imperantes en este momento con motivo de la Globalización de la Economía a nivel Mundial.

CAPITULO

I

EVOLUCION HISTORICA DE LOS IMPUESTOS

SOBRE LAS VENTAS

En la actualidad el bloque de la Comunidad Económica Europea aspira a tener una sola moneda y restringir las zonas fronterizas y barreras arancelarias para alcanzar el mayor grado de avance competitivo en la Economía con la integración de mercados, conocido a nivel mundial con el nombre de la Globalización de la Economía, integrado en diferentes bloques como lo son la Cuenca del Pacífico, y con la creación del recientemente Tratado de Libre Comercio para América del Norte, la Comunidad Económica Europea, quiere mantenerse a la vanguardia de este tipo de fenómenos económicos tal y como lo hizo desde su aparición en el año de 1958, compuesta por doce naciones.

Porque en este sentido es en Europa, donde inicia el surgimiento de este tipo de impuestos a las ventas y prestación de servicios. De esta manera, Alemania, es el primer país, del viejo continente en introducir una imposición sobre las Ventas, con un carácter General, por ende dicha imposición desde entonces ha gravado todas las áreas que comprenden las ventas y la prestación de servicios en todas las etapas de su negociación.

En tal sentido, la Imposición sobre las Ventas ha tenido un enorme auge entre los países europeos como lo es en Francia, Italia, Inglaterra y España, logrando su aceptación en forma gradual, en cada uno de los diferentes países, hasta alcanzar en cada uno de ellos distintos grados de avance, la cual estriba propiamente en la retribución por la entrega de bienes o la prestación de servicios, que recae sobre todas las diversas etapas de la negociación de los artículos.

La mayor parte de los países de Europa Central y la Europa del Este, que tenían impuestos sobre las Ventas de Imposición Único y Múltiple, los han ido modificando o transformando en el denominado Impuesto al Valor Agregado. En la actualidad, la realidad económica que existe en Europa en materia de Impositiva sobre las Ventas en General.

Como lo constituye hoy en día la Unificación Europea y muestra de ello es el Acuerdo de Maastricht, en el que se han trazado de forma irreversible, las líneas maestras para la Unión Europea.

1. EUROPA

1.1 ALEMANIA

El problema de la implantación del Impuesto al Valor Agregado, en el país Germano no data de estos últimos años como se pudiera creer. Ya que actualmente el impuesto a las ventas denominado:

" Umsatzsteuer, imperante y vigente en estos días, proviene de la Ley del 17 de julio de 1918, la que a su vez deriva del Impuesto de sellos y a las transacciones, el cual fue creado mediante la imposición sobre las ventas dos años antes del gravamen sobre los sellos, es decir, que esta tenía su antecedente inmediato en la Ley del 20 de julio de 1916, referente esta última a las ventas en general " ¹

Por otra parte, se considera que el impuesto en materia de transacciones, fue concebido propiamente como una imposición a todas aquellas transferencias y ésta sería determinada de acuerdo a la declaración y liquidación, posteriormente por la administración.

¹ García Blas, Antonio.- El Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edición, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid España, 1978, p. 24.

Aplicando a todas las prestaciones comerciales y al consumo propio de la empresa este gravamen se inicia con una tasa original del 4%, el que paulatinamente se fue incrementando en forma gradual y permanente (salvo un breve período entre 1924 y 1932 en que este es reducido).

Hasta llegar al nivel original del 4%, adoptado a partir del año de 1951, asimismo cabe, señalar que la imposición de transacciones se extendió a los ingresos profesionales.

Abarcando con ello aún más su ámbito impositivo, referente a las áreas profesionales y en particular lo consistente a un determinado tipo de actividades.

" En el renglón impositivo, Alemania, desde el año de 1922, al elevarse la alícuota al 2% surge con ello el problema de la conveniencia de modificar el tipo de imposición, discutiéndose al respecto de la posible aplicación de un impuesto general a la producción o al comercio minorista en tanto que por otra parte podría optar por un sistema denominado gravamen al Valor Agregado, el que finalmente, es aceptado por el país Germano. " ²

² .- Soto Galindo Joaquín.- El Impuesto Sobre el Valor Añadido, (Sus Efectos Económicos), 1ª Edición, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1978. Pág. 13.

Hoy en día el régimen impositivo alemán sufrirá grandes cambios en su economía interna por toda la gama de hechos que se han suscitado a partir del 9 de noviembre de 1989, con motivo del también llamado canto a la libertad, originando con ello nuevas perspectivas de cualquier índole que constituyen la integración alemana, elevando aún más la denominada competitividad de sus bienes y servicios en forma gradual, como lo ha expresado su primer ministro que la presente década será de Europa, con una Alemania unificada e integrada a la Comunidad Europea, logrando con ello la competitividad de los diversos insumos y productos a nivel mundial, en relación a la adaptación de un nuevo sistema porque no es fácil asimilar el régimen capitalista después de haber permanecido inmerso en un sistema totalmente opuesto y con una sola idea de producir para consumir es muy difícil el superar todas estas cuestiones imperantes en toda una generación de treinta años.

Así, el régimen germano en materia económica será altamente competitivo, a un futuro no muy lejano, mientras tanto los problemas derivados de la mejor distribución de la riqueza producida a través de los ingresos percibidos por los satisfactores que sean exportados trayendo consigo una gran variedad de ganancias a su economía que estriba principalmente en su industrialización de productos, lo cual origina un grave problema para la integración alemana y la denominada oda a la libertad.

1.2 FRANCIA

El énfasis existente por las finanzas y la economía francesa, en cuestiones impositivas surge con la aparición de la contribución " Denier por Livre", durante la monarquía Gala, consistente en regular todas las transacciones entre compradores y vendedores de mercancía provenientes esencialmente del negocio de ventas de productos.

De tal manera en el presente siglo se establecen diversos gravámenes en cuestiones tributarias como es:

" Sur La Chiffre D'Affaires, que tuvo un gran auge e importancia por referirse primordialmente a los negocios del Rubro de las Ventas, Compra y Ventas de productos." ³

Asimismo, se dedicaban al sector del intermediarismo, considerando el volumen de estos, esta contribución tuvo varias vicisitudes, porque se causaba generalmente una sola vez en la producción, es decir, que no incidía en de las diferentes etapas del ciclo económico de la negociación.

³ .- Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 27º, Edición, Editorial, Porrúa, S.A. México, 1986, Pág, 484.

*"...De ahí que haya existido hasta el año de 1926 un gravamen semejante al ISIM, consistente en la creación de un régimen de 16 tributos especiales, que se causaban en una sola etapa que abarcaba al productor y mayorista, dichos gravámenes estuvieron en vigor hasta el año de 1937, ya que a partir de este año se estableció un impuesto general que grababa la etapa final de la producción ..."*⁴

Ante la novedad de este suceso impositivo, argumentaron un descontento por la adecuación de esta contribución por no estar de acuerdo a los lineamientos establecidos por ellos, al afirmar que sucedía la misma situación que al anterior impuesto, es decir, producía el efecto conocido con el nombre de fenómeno de "**Imposición Acumulativa**", consistente en cubrir impuesto sobre impuesto, a este sistema se le conoce bajo el rubro de "**Impuesto en Cascada**".

Sobre este tópico el gobierno francés lo resolvió de manera eficiente y expedita mediante la introducción del régimen tipo Impuesto al Valor Agregado, en el año de 1948, fecha en que se estableció el IVA, esta contribución se creó para que fuera cubierta en varias etapas permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la fase anterior, además una parte no deducible comprendía los pagos por adquisiciones de bienes de activo fijo y por prestaciones de servicios.

⁴- IBIDEM.

Cabe señalar que este tipo de contribución solamente se aplica hasta la etapa relativa al de la fase del comerciante mayorista de la negociación comercial. En efecto, debido al énfasis de:

" La Reforma de abril de 1954, fue creado el nuevo sistema tipo Valor Agregado, con respecto al régimen anterior , la reforma sustancial llevada a cabo por la autoridad gala a través de la T.V.A. (se refiere a extender la deducción de los impuestos pagados sobre las materias primas y medios de fabricación), a los que grahan los productos de consumo rápido, a las herramientas en general y a las prestaciones de servicios, tal fue el beneficio más apreciable de la modificación recibida con especial satisfacción por los círculos políticos y económicos de la sociedad francesa. " ⁵

⁵ Soto Galindo Joaquín .- EL Impuesto Sobre el Valor Añadido (Sus Efectos Económicos), Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. 1978. Pág. 19.

1.3 REINO UNIDO

La primera idea de introducir en el Sistema Tributario Británico, un gravamen a las compras se debe principalmente a Sir Robert Horne, canciller del Exchequer durante aquella época, es decir, en el año de 1922, aunque realmente la aplicación se realizará hasta el año de 1940, ya que es en el mes de abril de ese año, en que Sir Horne, afirmó, en su exposición financiera sobre el presupuesto, Manifiesto el propósito de crear un impuesto a las compras, para aumentar los ingresos, como medio de financiar los gastos de guerra.

De inmediato surgieron las ideas opuestas en contra de este proyecto, por la parte opositora del régimen de Horne, lo que dio como resultado que el canciller no insistiera en relación a su propuesta. Más sin embargo, dicho antecedente sirvió de:

" Principio General para que posteriormente con el transcurso del tiempo fuera aceptado en la comunidad inglesa, quien acogió con beneplácito el nuevo Sistema de Recaudación de Impuestos, en tal sentido el sistema relativo al Impuesto al Valor Agregado ha tenido excelentes resultados, a partir de su entrada en vigor en el año de 1973, hasta la fecha es un gravamen de suma importancia en el Reino Unido. "6

⁶ Gama Tames Enrique .- Origen, Formación y Modificaciones del Impuesto al Valor Agregado, 1ª, Edición, Editorial Limusa. México. 1987. Pág. 26 y 27.

1.4 ITALIA

Es precisamente en la Antigua Roma donde se presenta por primera vez la regulación de los actos y actividades del comercio en los cuales intervenían los patricios y los plebeyos y esclavos de esta Ciudad para adquirir o vender algún bien y producto.

" Todas estas operaciones realizadas en la plaza pública estaban incluidas en la denominada *Sentecima rerum venalium*, la cual se refería propiamente al tributo que tenía que pagar por concepto de las diversas operaciones en que percibían ingresos, es decir, tenían la obligación de contribuir con el 1%, del valor de los productos enajenados."⁷

Por otra parte, podemos afirmar que el florecimiento de las normas impositivas es obra de Augusto, quien es el creador de este tipo de tributos. Ante la constante evolución de la disciplina ha estado íntimamente ligado a el desarrollo de la economía de este país. Así como al énfasis de sus investigadores respecto al panorama de las cuestiones impositivas, en este sentido se considera a Italia, como uno de los países precursores de las imposiciones tributarias imperantes en la actualidad.

⁷ Flores Zavala Ernesto .- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 27º, Edición, Editorial Porrúa. México. 1986. Pág. 483.

1.5 EN LOS PAISES BAJOS

Se presenta un impuesto a las ventas, con motivo de la infinidad de transacciones de mercancías realizadas por los mercaderes, principalmente en la zona de los puertos marítimos de la Haya, Amberes, Rotterdam y Bruselas, cuya importancia en la economía de estos países es fundamental por las diversas zonas industriales, las que consideró son la piedra angular de la economía Belga, Danesa y Holandesa.

En este sentido, es en Dinamarca donde se muestra un principal interés por todas las cuestiones comerciales, tal preocupación da por resultado el establecimiento y regulación de estas actividades, mediante una imposición al Valor Agregado, principalmente en aspectos relacionados con los bienes y servicios, como se observa en el siguiente párrafo:

" EL Desplazamiento del Impuesto Sobre las Ventas, cuyas características monofásicas y el carácter exclusivo que tenía en materia de transacciones, se propuso su extinción, además, es mediante la presentación de un proyecto de Ley, al Parlamento Danés, donde surge por vez primera la existencia de un pago provisional acorde con el ingreso percibido durante un trimestre, con la tasa del 10% debiendo abarcar hasta la etapa minorista, quedando finalmente la tasa del 17%, en Dinamarca y Bélgica. "8

⁸ Matiello Canales Antonio .- El Impuesto al Valor Agregado y sus perspectivas, Editorial IEESA, México, 1979. Pág. 64.

Por su parte, el Gobierno de Holanda, establece una regulación diferente en materia de cuestiones arancelarias por tener como factor primordial de su economía a sus puertos por donde sería preferible un sistema adecuado y positivo para su desarrollo político, económico y social cuyo objetivo consistía en tener un nivel competitivo de todos sus productos, cuya finalidad fue alcanzada a finales del siglo pasado, como se observa en el establecimiento de la economía mundial en Inglaterra, la cual estaba basada en el Banco de Londres, sostenido principalmente por fondos de las minas de diamantes de Sudáfrica y de los puertos Holandeses por estas razones se vislumbra un mejor desarrollo y lograr trascender a nivel mundial, por tener gran cantidad de ingresos.

Holanda toma la determinación y más que nada la imperiosa necesidad de adoptar el sistema inglés como modelo para su recaudación de Impuesto Sobre las Ventas en el año de 1924, para que finalmente en el año de 1969, se implementara un gravamen de características monofásicas acumulativas destinado a regular todas las cuestiones comerciales entre mercaderes.

Dicho impuesto ascendía al 18% de cada operación el monto total de las recaudaciones en un principio, fueron bastante aceptables para el Reino, sin embargo no así para los comerciantes que eran objeto de una gran injusticia según su parecer, porque realmente consistía en una cantidad considerable que pasaría al erario del Gobierno por llevar a cabo operaciones en su territorio, más sin embargo, por esta arbitrariedad empezaron a emigrar los mercaderes de la zona de los puertos holandeses.

Por tal razón se prefiere asimilar un sistema diferente a través de estímulos, reduciendo la tasa del 18%, hasta el 8%, adoptada en el año de 1969, propiamente ya bajo el rubro de Impuesto al Valor Agregado.

La observancia y aplicación correcta de un gravamen como el de la imposición a las ventas, bienes y servicios referentes a exportación e importación de bienes y servicios en una sola disposición trae como resultado la obtención de un mejor beneficio principalmente económico para ese país, que lo hace en forma eficaz y permanente en todas las áreas.

1.6 LOS PAISES NORDICOS

Por lo concerniente a este punto en cuestión del régimen sobre las ventas y el consumo su antecedente más inmediato lo encontramos en Suecia en el año de 1960, el cual es creado para regular los actos referentes al consumo de bienes con la tasa del 4%, la que posteriormente sería elevada al 6% para poder hacer frente a los diversos gastos públicos que había tenido en el período comprendido entre 1958 y 1960, los cuales ascendieron al 27% de la Renta Nacional Bruta.

" De esta manera a partir de julio de 1965, se establecieron progresivamente tasas hasta cierto punto con tendencia imperativa para la gran mayoría de los comerciantes con tasas del 9%, 14 y 18%, ante este tipo de situaciones de percibir ingresos para aumentar los mismos gastos públicos y pese a la oposición de los partidos de izquierda, se recurrió a la elevación de los impuestos directos, más por motivos políticos que por razones de índole económicas y financieras. "9

En este mismo sentido se incrementaron las tasas del impuesto a los consumos, se proyectó su transformación en el otrora gravamen al Valor Agregado, estimando que por este medio el rendimiento podría ser mayor en el futuro.

Los motivos que determinaron al Gobierno a considerar el cambio de sistema debe buscarse en el hecho de que el impuesto a los consumos, pese a su nombre también afecta los bienes de inversión y además en el temor de anteriores aumentos de la tasa que pudieran provocar una considerable evasión. Por tal razón se considera que el I.V.A. constituye uno de los pilares del sistema tributario sueco, ya que abarca hasta la etapa minorista de todos los productos que integran el proceso productivo de este país.

De esta manera Suecia se integra a la Comunidad Internacional mediante un gravamen tipo Valor Agregado en el año de 1968 y con una tasa del 7.1%.

⁹ Matiello Canales Antonio .- IBIDEM. Pág. 76.

1.7 PORTUGAL

Por su parte los Lusitanos luego de varios años de haber padecido diversas inquietudes en materia económica, formularon un proyecto que sustituyera al obsoleto impuesto sobre las ventas, floreciendo con ello un nuevo gravamen de carácter no acumulativo inspirado en el doble propósito de coordinación con los mejores sistemas tributarios de Europa y de mayor encuadramiento de la tarifa aduanera conocida como EFTA.

EUROPA	AÑO DE ADOPCION	TASA
FRANCIA	1954	17.6%
DINAMARCA	1967	15%
SUECIA	1968	7.1%
ALEMANIA	1968	12%
HOLANDA	1969	18%
NORUEGA	1969	20%
BELGICA	1971	18%
ITALIA	1973	14%
REINO UNIDO	1973	8%
ESPAÑA	1979	10%
AUSTRIA	1973	18%
IRLANDA	1973	20%

TABLA # 1.- Tomada de la revista Indetec. Año 12 n° 60 Segunda Epoca

30 de Junio de 1989, Pág. 97. Guadalajara, Jal.,

2. AMERICA

2.1. ARGENTINA

Por ser considerado en Europa como el país latinoamericano, con mayor influencia del viejo continente en los aspectos Económicos Culturales y Políticos, no tenía porque no ser de los primeros países americanos en asimilar los diversos Sistemas Impositivos, existentes el Alemania, Francia e Italia en materia de contribuciones, así adopta principalmente el modelo del Sistema de Imposición Sobre las Ventas y la Prestación de Servicios en Bienes y profesiones, bajo el rubro del Sistema Tributario Argentino, lo cual ocurre en los albores de la década de 1930.

El Impuesto al Valor Agregado se implemento en Argentina en el año de 1975, elevando la tasa del 10% al 13%, en sustitución de la Imposición a las Ventas (de etapa única) y del Impuesto a las Actividades Lucrativas (de etapa múltiple), y afecta paulatinamente el proceso de elaboración y comercialización, con lo cual libera al primer productor de la carga del impuesto, como ocurría en el gravamen a las ventas, pues aunque lo recuperará posteriormente imponía un primer sacrificio muy oneroso para la industria.

Así las cosas en 1976, se incrementa la tasa del 13% al 16%. sin embargo en 1980, mediante la Ley 22.294, llamada de generalización del Impuesto al Valor Agregado, la alícuota general se eleva al 20% y 5% en materia de alimentos y medicamentos en general.

En este mismo orden de ideas en 1986, se lleva a cabo una importante reforma, a través de la Ley 23.349, con la cual se dispone de:

- La unificación de la alícuota al 18%, con reducción al 50% (9%) por actividades vinculadas con la construcción y la venta de cosas muebles.

- Tratamiento especial para el leasing (arrendamiento financiero).

2.1 BRASIL.

En el conjunto de una Reforma del Sistema Tributario, orientada preferentemente hacia la unificación de los gravámenes en los distintos niveles territoriales, en el país amazónico el impuesto a las ventas antes concebido como una imposición de carácter plurifase acumulativo, hoy en día aparece sustituido por un tributo inspirado en el criterio del sistema al Valor Agregado (impuesto a la circulación).

Este gravamen afecta a toda empresa por los bienes transferidos a otras empresas, en el momento de la cesión, sobre el mayor valor e incluso la utilidad atribuida al producto.

Estas son algunas de las cuestiones existentes de la problemática económica e impositiva a los que se enfrenta Brasil. Ante la coyuntura imperante por estas situaciones el gobierno de Brasil decidió adoptar el sistema tipo Valor Agregado en el año de 1967 con una tasa del 12%.

2.3 CANADA

El problema principal en materia impositiva, al que se enfrenta el sistema denominado I.V.A. en el país del Canadá es la oposición directa y férrea de la Royal Comisión, este último es el organismo encargado de estudiar y vigilar el Sistema Tributario del Canadá.

Ante la negativa de no aceptar por ningún medio la posible adopción del Sistema tipo Valor Agregado se han suscitado diversas confrontaciones en el sistema Parlamentario del Canadá.

Con el panorama que se vislumbra en materia de integración económica el Canadá a través del organismo correspondiente tendrá que modificar su posición para no quedarse al margen en materia de imposición fiscal imperante en la realidad económica mundial.

Por tal razón, los trabajos que realice la Royal Comisión respecto a una posible reforma tributaria, en los años venideros deberán estar acordes con el fenómeno denominado de la Globalización de la Economía.

2.4 ESTADOS UNIDOS

En los Estados Unidos, el Impuesto al Valor Agregado aún se considera como una alternativa para el impuesto a las empresas, fundamentalmente por ser considerado como un gravamen de carácter local, de acuerdo a sus antecedentes más inmediatos, como se aprecia en las reminiscencias de las imposiciones sobre las enajenaciones de bienes y servicios, de que eran objeto las diversas colonias del siglo XIX, posteriormente:

** Durante la guerra de secesión se establecieron diversas tasas variables aplicables, a todas aquellas transacciones de artículos manufacturados, así como a su respectivo servicio del mismo producto. Al término de enfrentamiento civil también desapareció tal contribución.*¹⁰

Es inefable que el impuesto a las ventas ha tenido innumerables obstáculos para lograr su pleno desarrollo en los Estados Unidos de América. sin embargo, esta contribución ha tenido grandes defensores como lo fue a través de Thomas S. Adams:

*"Quien en 1921 lo sugirió, como un instrumento para financiar los gastos públicos mediante la combinación de un impuesto progresivo y el denominado Impuesto al Valor Agregado, cuya tendencia frecuentemente ha de incidir directamente en la renta personal y de las sociedades mercantiles, esto propicio diferentes reacciones entre la sociedad política y económica de los Estados Unidos de América, respecto a su posible adopción o extinción, ante este panorama de discusión se consideró pertinente que el Sistema I.V.A. permaneciera con características de ser una contribución de índole estrictamente local, dando por consiguiente que en un futuro pudiera servir como un medio para subsanar y coadyuvar a la posible coyuntura económica que pueda enfrentar Estados Unidos, como se presentó en el año de la gran depresión del año de 1928/1929 y durante la 1ª crisis del año de 1972, durante el cual, el ese entonces Presidente Nixón, así lo solicitó como se prevé en el estudio del financiamiento del gasto educativo".*¹¹

¹⁰ Alarcón Rosas Félix.- Aplicación y Repercusión del Impuesto al Valor Agregado. 1ª Edición, Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México. 1987. Pág. 47 y 48.

¹¹ Huerta Anaya Julio.- Documentación Mercantil, 2ª Edición, Editorial Herrero, Guadalajara, Jal., 1982. Pág. 28.

En este sentido, resulta idóneo el contar y tener sistemas tributarios de índole indirecto de mayor importancia como resulta serlo el I.V.A. en los Estado Unidos de América en aquellas situaciones de una gran apremio para financiar los gastos públicos. Por todas estas razones se considera que el Sistema I.V.A. es un instrumento adecuado para la pronta recaudación de ingresos.

3. MEXICO

En México, la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada por el Congreso de la Unión en Diciembre de 1978 y entró en vigor el 1º de enero de 1980, sustituyendo en aquel entonces a la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, que era el gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

En la exposición de motivos de la Ley del I.V.A. se explica que se le propuso como sustituto del ISIM, que fue establecido en el año de 1947, época en la que representó un instrumento de modernización en el sistema fiscal, ya que permitió el abandono de gravámenes como el Impuesto Federal del Timbre sobre las facturas que debían expedir los comerciantes, así como los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales, que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, generaban obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y elevaban el nivel de precios. A juicio del ejercicio federal el ISIM, cumplió en su momento con su función de modernización del Sistema Tributario, pero se propuso su sustitución por el I.V.A. en virtud de que el desarrollo económico ha provocado mayor complejidad de los procesos de producción y distribución.

En la iniciativa de Ley del Ejecutivo Federal reconoció que la principal desventaja del ISIM, era su defecto acumulativo, ya que se pagaba en cada una de las diversas etapas de la producción y comercialización, provocando alzas de precios que afectaban principalmente a los consumidores finales. Con este mecanismo de la repercusión en cascada, en primer término se grababan todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración de un bien recargado el precio, además en el proceso de comercialización se causaba normalmente la tasa general en repetidas ocasiones, por lo que entre más largo era el proceso de distribución más alto era el precio final.

Esto afectaba particularmente a los sujetos de bajo ingreso, así como a los habitantes de zonas aisladas y acentuaba la regresividad del sistema fiscal, en suma en dicha exposición de motivos se planteó la sustitución del ISIM, por sus efectos acumulativos y porque su repercusión en cascada provocaba distorsiones en los procesos de comercialización, generaba así una fuerte presión inflacionaria y acentuaba la regresividad del sistema fiscal mexicano, además este gravamen afectaba a las pequeñas y medianas empresas, concediendo una ventaja no deseada a las grandes corporaciones verticalmente integradas.

En México el Impuesto al Valor Agregado, es un gravamen federal que causan las personas físicas y las morales que en el territorio Nacional que realicen los siguientes actos o actividades: enajenen bienes; presten servicios; otorguen el uso o goce temporal de bienes ; e importen bienes o servicios.

De esta forma la Ley del I.V.A. se aparta de los criterios operativos establecidos por otros impuestos al consumo similares que graban la habitualidad, la comercialización o finalidad de lucro, ya que cualquiera de los sujetos señalados, al efectuar alguna de las actividades mencionadas, causará dicho impuesto.

3.1 EL PUEBLO AZTECA

En el siglo XIII, cuando llegan al Valle de México los Méxicas o Aztecas, después de una larga peregrinación desde el pueblo de Aztlán, la leyenda afirma que todo el Valle de México estaba ya ocupado por otros pueblos asentados en este lugar.

Ante tal situación tuvieron que refugiarse en Chapultepec, que en ese entonces constituida un lugar selvático. No sin antes de haber sufrido innumerables obstáculos y múltiples penalidades, constituyeron el que habría de ser su asiento definitivo.

De tal manera nació y se fundó el que fuera el más fastuoso imperio de toda América, conocido con el nombre de la Ciudad de Tenochtitlán en el año de 1325.

Pues, bien si es cierto, que padecieron una serie de penurias y vicisitudes por los demás pueblos como la referente al tributo del Derecho de Paso, cobrando por los pueblos dominadores de estos lugares que exageraban por su poderío militar:

"Así de esta manera este constituye el antecedente más importante en el contexto del cobro de tributos que se tenga memoria en los anales de la historia de la República Mexicana".¹²

3.2 LA EPOCA COLONIAL

Es en esta etapa de constantes cambios en el sistema económico que se presentaron y existieron organismos encargados propiamente de administrar la Hacienda Pública de la Nueva España, por ser esta la principal fuente de riqueza, de la Corona Española, en este sentido logró establecer el sistema censual imperante en el régimen español pero fundamentalmente para mantener la hegemonía sobre las colonias de América, que constituían una incalculable fuente de ganancias, en todos los aspectos relativos al comercio y a la producción de bienes y productos sin importar su naturaleza ya que se contaba con una gran gama de recursos existentes en el país.

Porque si bien es cierto, que el interés de España se mostró en la eficiente y rápida recaudación de los impuestos, mediante la implantación de sistemas arancelarios como el rubro referente a la " Real Hacienda " así como a los diferentes instrumentos de los que disponía para obtener su finalidad de controlar la recepción de los impuestos a través de "Oficiales Reales". Todos los ingresos obtenidos por el gobierno eran destinados a los gastos públicos y enviados a España para superar la crisis económica que padecía por las diversas guerras.

¹² Miranda Basurto Angel.- La Evolución de México, 1º Edición, Editorial, Herrero. México. 1972. Pág. 135.

Un ingreso de gran trascendencia lo fue el que regulaba los derechos sobre el producto de las minas, llamado " Quinto Real". Impuestos mercantiles en la colonia

En este aspecto existieron en el comercio diversos impuestos, entre los más conocidos están el " Almojarifazgo y Alcabala"¹³

El primero de ellos se basa esencialmente en la entrada y salida de mercancías de un lugar a otro, este se cubría tanto en América, como en España , es decir, que el almojarifazgo, consistía en una simple aduana de nuestro tiempo.

Por su parte las denominadas Alcabalas , consistían propiamente, en el gravamen que se pagaba por la venta de mercancías, ya que varían en relación al primero por su múltiple aplicación. Tenían que cubrir un diferente impuesto que se pagaba a razón de un porcentaje del 10% sobre el valor de las mercancías en España.

" En tanto que en nuestro país, consistía propiamente de un 6% sobre las ventas en la colonia, de la Nueva España, al respecto dicha forma aduanera se extinguió con la desaparición u abolición de las alcabalas de nuestro país, en el año de 1885. "¹⁴

¹³ Miranda Basurto Angel.- IBIDEM.- Pág. 247.

¹⁴ Krauze Enrique.- Textos Heréticos, 3º, Edición, Editorial, Grijalbo. México. 1992. Pág. 122.

Impuestos Personales:

En lo relativo a este punto existieron tributos que se pagaron por las diversas clases de personas que contaba el territorio, ya que en efecto, las castas de españoles y las diferentes calidades con las que se designaba a los Indios, trajo consigo el surgimiento de estos ingresos, que al principio fue de " Cuatro Reales". Para posteriormente irse incrementando hasta llegar a un valor de Peso y medio ", al fin del siglo XVIII, ante tal panorama de percibir ingresos, sin el menor gasto, todo ello producía considerables ganancias a la " Venta de Empleos", de varias clases como el " Impuesto sobre Sueldos, Civiles y Eclesiásticos, que se pagaban al ingresar al empleo, de igual manera por el uso de títulos nobiliarios y diezmos destinados principalmente para fines de carácter secular. Es obvio que ante tal situación de abatimiento y degradación de la calidad humana se derrumbara el sistema económico de la Nueva España.

Los gastos de la corte habían crecido exorbitantemente, los ingresos, por el contrario, habían disminuido. De tal manera se pensó en concretar un " Empréstito" con Inglaterra para poder solventar aquella difícil situación en tanto la Junta Nacional, instituyente recurría a imponer fuertes contribuciones y creaba papel moneda de circulación forzosa para remediar las exigencias del momento por resultar insostenible.

Por otro lado, durante el régimen de Juárez, su gobierno se encontraba sin recursos para poder atender los gastos públicos más urgentes y prioritarios para su administración pública, de ahí que se haya visto obligado, pero sobre todo en la necesidad de decretar, La suspensión de la Deuda Pública, durante el transcurso de 2 años el pago de los empréstitos, tanto del exterior como del interior, para tener las bases y poder nivelar los presupuestos y atender las necesidades más apremiantes y prioritarias que el país requería en ese momento de coyuntura económica por la cual atravesaba.

3.3 MEXICO INDEPENDIENTE

" Al tomar posesión el General Díaz de la Presidencia de la República se encontró con una tremenda Crisis Económica, principalmente por dos aspectos;La pérdida de las cosechas y la depreciación de la plata en el mercado mundial, esto trajo consigo una influencia directamente en el " Alto tipo de cambio", que habían sufrido las monedas extranjeras e incidir por consecuencias en el valor de ella misma que se duplico, por consiguiente la deuda exterior. En ese entonces la deuda no ascendía de \$ 40,000,000.00 sin embargo, con la alteración de los mercados esta se incrementó en su valor a \$ 80,000,000.00" ¹⁵

¹⁵ Miranda Basurto Angel .- La Evolución de México, 1º Edición, Herrero. México. 1972. Pág. 437.

No contando con una panorama económico muy benéfico para nuestro desarrollo el General Díaz nombró Ministro de Hacienda a don José Ives de Limantour, un personaje con una gran visión y habilidad política y semejante capacidad en los asuntos financieros, quien planteó una nueva estrategia económica para lograr superar la crisis, instrumentando un programa como medio para fomentar la inversión extranjera en el país, es decir, logró atraer capitales foráneos para el establecimiento de nuevas industrias, originando un aumento del comercio y fomentar aún más a la agricultura.

En este contexto, Limantour, en muy poco tiempo logró reducir la deuda externa, hasta 27,000,000.00 por ende, Díaz en su régimen no sólo llegó a nivelar su presupuesto, sino que incluso obtuvo un superávit, debido al hábil manejo de la administración de Limantour, con ello estableció una línea tendiente a la recuperación de la economía nacional y la consolidación de las finanzas públicas.

En este orden de ideas, también implemento un dispositivo que consistía en agrupar o reunir todas las deudas públicas del Gobierno en una sola, es decir, que tuvo un avance significativo, mediante la creación de organismos cuya función consistía en la atracción de capitales y créditos, que contribuyeron en la formación y desarrollo de las diversas empresas Industriales y Comerciales.

En este contexto nuestro país no aprendió tan difícil lección, porque tanto esplendor no podría durar para siempre, ya que varios años después el general Díaz había decaído tanto en el panorama de la política y de los círculos económicos y sociales del país, rompiéndose en ese entonces el momento el equilibrio, que era piedra angular en la estructura del régimen de Díaz, que fue pieza fundamental por espacio de 30 años.

En conclusión, a mi parecer es durante el gobierno de Díaz que se logran obtener buenos resultados, de índole comercial e industrial.

Que sirven de base para la unificación y consolidación de los factores de la producción, conseguida mediante una hábil política de conciliación. Porque es fácil recibir un gobierno en completa desolación y en la extrema pobreza y abatido por las penurias de las guerras, destrozado y en la miseria por tal razón me parece justo reconocer el esfuerzo y la tenacidad de estos hombres que contribuyeron al bienestar de México.

AMERICA	AÑO DE ADOPCION	TASA
ARGENTINA	1975	16%
BRASIL	1967	12%
BOLIVIA	1972	5%
CHILE	1975	20%
COSTA RICA	1967	8%
COLOMBIA	1794	15%
HONDURAS	1973	3%
MEXICO	1980	0.6% Y 10%
PERU	1976	20%
ECUADOR	1970	8%

TABLA # 2.- Tomada de la revista Indetec. Año 12 n° 60 Segunda Epoca

30 de Junio de 1989, Pág. 98. Guadalajara, Jal.,

AFRICA

AÑO DE ADPOCION

TASA

COSTA DE MARFIL	1960	15%
MARRUECOS	1962	15%
SENEGAL	1966	9%
TUNEZ	1969	12%
REPUBLICA DE MALGACHE	1970	12%

TABLA # 3.- Tomada de la revista Indetec. Año 12 n° 60 Segunda Epoca
30 de Junio de 1989, Pág. 99. Guadalajara, Jal.,

CAPITULO

II

**SISTEMAS DE APLICACION
DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

1. EL SISTEMA DE IMPOSICION UNICA O SINGULAR (TANTUM)

Este consiste fundamentalmente en que el gravamen alcance una sola ocasión a cada producto, es decir, que este Sistema grava una sola operación de venta del producto.

De acuerdo al Sistema único el impuesto se causa hasta el final del ciclo económico de los diversos productos, de esta manera, incidir en la economía del público consumidor en la adquisición de satisfactores para sus necesidades de subsistencia. Así podemos afirmar:

" Que el Sistema Unico recae directamente en el ciclo de la producción de los diversos bienes, hasta que propiamente el artículo sale de los productores, para entrar en la etapa de comercialización y venta al público consumidor. "16

En este mismo sentido cabe señalar, que este Sistema en algunas otras partes ha recibido otra denominación como lo se le denomina en la madre patria Sistema de Fraccionamiento que es utilizado en España, pero en sí mismo, opera de igual manera que el Sistema Singular de nuestro país, es decir, que este Sistema cada uno de los sujetos del mismo ramo o actividades tendrán que pagar una parte del impuesto, basada principalmente en la labor que realiza o también por el valor que se añade al producto, así mismo, el último vendedor dentro del ciclo de la producción del ramo o actividad de que se trate deduce del impuesto a pagar el que hayan cubierto sus antecesores dentro del mismo ramo.

¹⁶ HUERTA ANAYA JULIO.- Documentación Mercantil, 4º Edición, Editorial Herrero, Guadalajara, Jal., 1982, pág. 23

Como se puede apreciar en teoría, resulta un Sistema aparentemente sencillo y fácil de aplicar porque el gravamen se cobra únicamente sólo una vez, al público consumidor que finalmente es quien lo paga, sin embargo, por diversas complicaciones que se presentan en la recaudación, este Sistema no produce lo suficiente en su recaudación de impuestos, principalmente por tener varios trámites del traslado del impuesto durante el ciclo productivo.

Ante tal panorama se presentan dos variantes para su mejor aprovechamiento en la práctica comercial de un determinado país.

" La Primera ventaja esencial de este Sistema, consiste en percibir el gravamen una sola vez sobre el Valor de cada producto, por tal razón resulta fácil de gravar con el impuesto todos aquellos productos y artículos que se importen o bien el de eximir de éste a las mercancías que se exporten, con lo cual traen diferentes beneficios a la economía del país entre ellas sería la concurrencia de los productos en un mercado común de tendencias internacionales, tal situación generaría una serie de beneficios de índole económico, sin embargo, no se presentó ningún estímulo a la concentración e integración de los mercados. "¹⁷

¹⁷ Poras Pages Alberto y Nieto Martínez Luís .- IX Conferencia Interamericana de Contabilidad " Breve Análisis del Sistema I.V.A. Bogotá, Colombia." 1970. S.H.y C.P.

Por consiguiente, el gran cúmulo de empresas del sector privado decidió permanecer al margen de la economía de mercados, mediante el retiro de capitales en algunos sectores, asimismo en no invertir en algunas determinadas áreas mientras no existiera un mejor control fiscal de las operaciones realizadas por contribuyente que de alguna u otra manera evadían al fisco.

" La Segunda ventaja, que se prevén en este Sistema que a todo aquel producto de calidad y valor idénticos tendrán que soportar la misma tasa impositiva, es decir, que cuando se trate de productos de igual naturaleza o semejantes se estará aplicando el mismo porcentaje, sin tomar en cuenta el número de las etapas por las que tuvo que pasar para su comercialización, hasta que finalmente sale a la venta al público consumidor. " 18

Resulta evidente que ante la aplicación de cualquier Sistema de imposición tributario, se presentan también una serie de complicaciones y problemas, este indudablemente no es el caso en que se encuentre exento de ellos, así algunos de los inconvenientes que podrían plantear serían los relativos a:

Cual deberá ser propiamente el momento de gravar el producto, es decir, el acto preciso de aplicar el porcentaje previsto por la Ley. Es difícil de escoger cuál es el momento adecuado dentro del transcurso del ciclo económico, que inicia desde el productor y finaliza hasta el público consumidor. Sobre este punto en cuestión se presentan tres aspectos a saber:

¹⁸ Poras Pages Alberto y Nieto Martínez.- IBIDEM.- Pág, 28 y 29.

"A) Consiste en la de gravar al terminar la etapa del ciclo industrial o de producción de la mercancía.

B) Esta se puede dar cuando existe la posibilidad de gravar la venta realizada por el mayorista.

C) Se presenta por la posible venta que sea realizada a través del intermediario y el minorista de los diversos satisfactores que son enajenados por su cuenta."¹⁹

Obviamente, los tres supuestos son adecuados para cada una de las diferentes etapas de que se trate según sea el caso. Pero resulta apropiado que sería la última etapa, la más eficaz, para la recaudación del gravamen que este genera, ya que es cuando el producto sale del proceso productivo y comercial para llegar a las manos del consumidor.

Asimismo, hay que considerar el hecho, de que a veces las diferentes operaciones efectuadas en el ciclo productivo, se realizan entre productor a comerciante, sino que en ocasiones intervienen los denominados comisionistas e intermediarios, encareciendo y elevando el Valor del producto.

¹⁹ Martínez López Luís.- Derecho Fiscal Mexicano, 4º Edición, Editorial ECASA, 1991, Pág. 124.

2. IMPUESTO DEL TIMBRE

El Sistema impositivo mexicano, en particular los impuestos "indirectos", han estado influidos por los sistemas tributarios europeos. En la conquista, el tributo azteca fue sustituido por la contribución Española.

Por consiguiente, los principales impuestos mexicanos son de origen europeo, así adquirimos por ejemplo, el papel sellado de curioso origen y carácter muy especial, pues al aplicarse sobre ciertos efectos, botellas o fardos, se deformó hasta transformarse y evolucionar en el impuesto sobre el timbre primeramente y luego en un conocido marbete.

En México se estableció el Impuesto del Timbre en el año de 1871, que se encargaban de cubrir los causantes, como su propio nombre lo indica, es decir, adhiriendo o agregando estampillas o timbres a las facturas de venta de los productos.

Este gravamen se llegó a convertir en génesis del Sistema Impositivo Mexicano, con posterioridad al movimiento revolucionario. Ya que de ahí han surgido los principales Impuestos existentes en el Sistema Impositivo Mexicano, tales como, lo son: ISIM, ISR, IEPS, IVA.

Porque es indudable que desde la creación del Impuesto del Timbre, han existido infinidad de gravámenes sobre el consumo y las ventas de productos, que deben su aparición fundamentalmente a la base gravable del citado Impuesto del Timbre, hasta el cual fue derogado dicho Impuesto en el año de 1952, surgiendo en ese momento el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

Por otra parte, durante el Gobierno Independiente, la situación imperante en el país estaba en un caos total y los constantes acontecimientos armados que se suscitaban en esos momentos resultaron alarmantes, por tal motivo las cuestiones económicas tenían un gran déficit en las finanzas públicas del Estado y por ende, el erario estaba agotado, es decir, en plena ruina, así como la estructura de la Hacienda Pública, de la Nación Mexicana.

3. SISTEMA DE IMPOSICION MULTIPLE O PLURAL " A CASCADE"

Este consiste en gravar las diversas mercancías en cada una de las diversas etapas de su negociación, tanto a través del ciclo industrial como comercial.

El régimen Múltiple, en nuestra Legislación Fiscal, se refleja en la extinta Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que pertenece a este tipo de gravámenes, no se causa el impuesto dentro del ciclo industrial, cuando el producto está gravado por Impuestos Especiales. En este sentido, la base del Impuesto desde luego es mucho mayor y por consiguiente también lo es en su rendimiento.

Ahora bien, este tipo de impuestos se considera que es inconveniente, por gravar un producto tantas veces como sea objeto de alguna transacción, resulta que la carga fiscal es desigual según la clase de producto de que se trate y aún dentro de cada clase de acuerdo a la longitud de los diferentes circuitos de producción y de distribución de cada mercadería. De esta manera la gran diversidad de procesos varía inclusive por causas estrictamente ocasionales.

Este aumento y desigualdad en la cuota del Impuesto se deriva tanto del número de transacciones, como por el aumento de valor que supone cada una y así dos mercancías de naturaleza igual pueden estar gravadas con impuestos, que sumados a los pagados durante todo el proceso, resultan notoriamente desiguales.

De ahí que un Sistema como éste se considera que obstaculiza la exportación, porque grabando todas las operaciones por las que va pasando el objeto, no es posible calcular con suficiente aproximación el total de los impuestos pagados, como para que una devolución del impuesto, que se haga con el propósito de que la mercancía pueda competir ventajosamente en los mercados internacionales, pueda resultar realmente efectiva. Por otra parte algunos otros autores consideran eficaz a este tipo de Sistema "a cascade", como lo afirma, Cardenas Sánchez:

" El Sistema denominado de Imposición Múltiple tiene como rasgo esencial de gravar todas las mercancías en cada una de las diferentes etapas por las que atraviesan durante el ciclo de producción, en ambos aspectos, es decir, en el ciclo comercial e industrial de la negociación de que se trate. " ²⁰

Un avance significativo del Sistema Múltiple o Plural, es el de favorecer la concentración de las empresas. De esta forma se pueden organizar, para evitar las transacciones con el objetivo de eludir el pago del impuesto. Originando como consecuencia inmediata una " Concentración Vertical", por tal motivo, se propiciarían la creación de instituciones económicas de una gran magnitud, con lo cual absorberían y desaparecerían las pequeñas y medianas empresa.

²⁰ Cardenas Sánchez Ramón y Nieto Martínez Luis .- IX Conferencia Interamericana de Contabilidad, Bogotá, Colombia."Impuesto al Valor Agregado Breve Análisis del Sistema".

Por otra parte, independientemente del Sistema operativo único y múltiple en ambos casos ya resultaban obsoletos para la gama de productos existentes en el mercado internacional, tal como lo expresa Cosciani:

*"Porque actualmente la mayor parte de las naciones que tenían gravámenes sobre las ventas donde funcionaba el Sistema de imposición múltiple o plural, han tenido a bien ir modificando paulatinamente ha sido necesario la adaptación de un Sistema impositivo tipo impuesto sobre el Valor Agregado."*²¹

En este mismo orden de ideas, el tratadista afirma que efectivamente:

*"La existencia de este Sistema implica, en sí mismo, una serie de problemas, por ser un instrumento demasiado para su aplicación. Por tener como premisa fundamental la Concentración, de los bienes de capital, en tanto, que su objetivo específico consiste primordialmente en la Acumulación, de los bienes y servicios."*²²

En este sentido, no se considera conveniente la adopción de un Sistema Plural por tener características de concentración acumulada, que son perjudiciales a la economía de un país cuyas aspiraciones es el saneamiento de sus finanzas públicas y lograr mejores perspectivas económicas.

²¹ Cosciani, Cesare, El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones DE Palma, Buenos Aires, Argentina, 1969, Pág. 39.

²² Cosciani, Cesare.- IBIDEM.- Pág. 42.

Por tal razón la implantación de un Sistema tipo Cascada, no es pertinente, según la propia naturaleza de la transacción, de tal manera que la carga fiscal es desigual de acuerdo al producto de que se trate. A mayor abundamiento cabe señalar, que este tipo de sistema obstaculiza la exportación de los productos bienes y servicios, principalmente por continuar realizando operaciones de carácter acumulativo, es decir, el seguir, concentrando y acumulando el valor real de cada producto, por cada etapa por la cual atraviesa el objeto, subsecuentemente considerándose que a toda persona que interviniera o intermediaria en la negociación de las mercancías o productos de cualquier naturaleza, tanto en el ciclo industrial y comercial, son en ambos casos fuente de riqueza y deben ser en consecuencia gravadas por el Sistema de Imposición Múltiple.

4. EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES

La Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles tuvo su antecedente inmediato en la primera reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en el año de 1947 en la Ciudad de México, a iniciativa de la propia SHyCP, para propiciar la existencia de un nuevo gravamen que posteriormente llevaría el rubro de ISIM, ante este panorama la Ley del Timbre, dejaría su lugar a la incipiente y novedosa imposición Tributaria que recaía esencialmente sobre las ventas, además tenía como característica de ser un gravamen en cascade con una cuota de aplicación del 3.3%.

Ahora bien es pertinente aclarar, que la Ley de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, aunque fue creada en este año no entró en vigor, en el mismo, año sino, hasta el 1º de enero de 1948, provocando con ello una gran inquietud e incertidumbre entre el público de igual manera provocó un enorme malestar entre los comerciantes e industriales y en general en todo el público consumidor.

Algo semejante provocó el Sistema sobre el Valor Agregado a finales de la década de los setenta e inicio de los ochenta, ante la nueva implementación impositiva en el Sistema Fiscal Mexicano la SHyCP, tenía como finalidad la de reestructurar y organizar el Sistema Tributario, del mismo modo de sanear las haciendas públicas mediante el otorgamiento de posibles créditos y estímulos a los causantes, que sirvieran de piedra angular en el nuevo Sistema político y económico de las relaciones del mutuo respeto y entendimiento y lealtad para la obtención de un mejor beneficio para el país.

Al respecto se puede afirmar que la unificación y la simplificación de los diversos impuestos en un sólo grupo, propiciaría la tendencia de que cada causante nada más cubriera uno.

" El ISIM, por lo general se causa por los ingresos por concepto de Ventas, Prestación de Servicios, Comisiones, Consignaciones, Agencias de Representaciones y Agencias de Turismo, además de Corretajes y distribución. "23

Esto a llevado ha considerar a diferentes autores de que se trata de un impuesto a la producción, de un gravamen a la circulación o transferencia de riqueza y desear también un gravamen sobre el consumo, porque es evidente que el impuesto sobre Ingresos Mercantiles no pretende gravar la utilidad de las empresas.

²³ Huerta Anaya Julio.- Documentación Mercantil, 4º Edición, Editorial Herrero, Guadalajara, Jal., 1982, Pág, 36.

En relación a este punto en cuestión se vislumbran diversas inquietudes por la implementación y aplicación exacta y correcta de este tipo de gravámenes, a partir del momento en que comienza el ciclo de la producción de un determinado satisfactor o producto sin tomar en consideración las facetas para llegar a su culminación, Como se puede observar, el impuesto está siempre en la posibilidad de gravar cualquier etapa del producto de que se trate, o bien, cuando este sea nuevo y que aparezca en el mercado. Este impuesto por su sensibilidad refleja la situación económica general, especialmente, en el caso de situaciones inflacionarias, así el ISIM, fue antes que nada un gravamen general a las ventas, subsecuentemente a ello se transformo paulatinamente en la medida en que se modificaron las diversas cuotas.

Ante tal situación el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, dejó de ser un impuesto general a las ventas , para ya pasar a convertirse en un impuesto especial sobre las ventas.

RUBRO: MULTAS. INGRESOS MERCANTILES.

TEXTO: Las multas que se apliquen por el hecho de que se pago el impuesto en menor cantidad de la que realmente debió cubrirse, deben estimarse fundadas, independientemente de que los artículos de la ley de impuestos sobre ingresos mercantiles se hayan aplicado correctamente o no por la autoridad responsable, si tal motivo de violación no fue materia de la litis, ya que no es posible suplir la deficiencia en que incurrió el causante que en tales condiciones resulta conforme, por lo menos tácitamente con el procedimiento que condujo a la imposición de las multas que se le aplicaran en los términos de la fracción IV del artículo 201 del código fiscal de la federación. nota: la ley del impuesto de ingresos mercantiles ha sido substituida por la ley del impuesto al valor agregado.

Instancia : Segunda Sala

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 5A

TOMO : CXXI

Página : 1006

PRECEDENTES:

En tal sentido la Reunión de Funcionarios Fiscales, reconoció, la conveniencia y urgencia de que el poder público, la participación primordial y su plena cooperación de un gran número de causantes, para reorganizar integralmente el Sistema Fiscal de nuestro país, acorde, con los parámetros establecidos por las autoridades hacendarias, de acuerdo a la realidad económica de las finanzas públicas de la Nación.

5. SISTEMA DE IMPOSICION AL VALOR AGREGADO

Este Sistema constituye el tercer tipo de regímenes tributarios referentes a las ventas, es el denominado Impuesto al Valor Agregado, que se puede señalar como un punto intermedio entre los dos anteriores, que forman su precedente inmediato, es decir, es un sistema eclíptico, porque toma lo mejor de ambos rubros y lo asimila como si fuera propio en un tercero que se conoce con el nombre de Impuesto sobre el Valor Agregado. En base a las anteriores consideraciones, se puede afirmar, que a diferencia de los anteriores sistemas, el sistema tipo de Imposición al Valor Agregado, no se grava al Valor total del producto en cada transacción, ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que más bien se le concede con el nombre de Plusvalía o Valor Agregado.

Ya que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera etapa de fabricación, hasta la última etapa de su destino que es su venta al público consumidor.

En este contexto Flores Zavala afirma:

*" El Impuesto sobre el Valor Agregado no grava ni pretende gravar la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales que cada productor, fabricante, mayorista y minorista van incrementando al artículo en cada etapa de su negociación, considerándose así que todos los que intermedien en la negociación de las mercancías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia gravados con este tipo de impuestos."*²⁴

En este tipo de gravámenes se considera que el Impuesto al Valor Agregado se basa fundamentalmente en tres premisas:

- I.- Ser un gravamen a la Producción.
- II.- Es un gravamen a la Circulación o bien Transferencia de Riqueza.
- III.- Ser un gravamen al Consumo.

²⁴ Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 27ª, Edición, Editorial Porrúa, México. 1986. Pág. 481.

A mayor abundamiento cabe señalar que el Impuesto al Valor Agregado se percibe tomando en consideración el Principio Económico del Valor Agregado, sustentado por Flores Zavala, consistente en:

*" El Valor Agregado, es el que una empresa añade a los materiales o mercancías, bienes y servicios que adquiere de otras. "*²⁵

Por tal razón se obtiene el :

*" Impuesto al Valor Agregado, del importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir, el Valor Agregado, está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, a los intereses y las ventas de una empresa. "*²⁶

²⁵ Flores Zavala Ernesto.- IBIDEM. Pág. 482.

²⁶ Flores Zavala Ernesto.- IBIDEM. Pág. 483.

CAPITULO

III

LEY DEL IMPUESTO

AL VALOR AGREGADO

1. EXPOSICION DE MOTIVOS

El 29 de noviembre de 1978 el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, expresando la necesidad de que este gravamen sustituya al impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

Las razones que el Ejecutivo Federal expuso fueron las siguientes:

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

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

c) Como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del impuesto sobre ingresos mercantiles, el precio final de los bienes y servicios se ve incrementado en más de un 10%.

d) El consumo de la población de bajos recursos económicos y en particular el de los habitantes de las regiones más modestas y apartadas del país resienten con mayor intensidad este efecto acumulativo, al surtirse en empresas medianas y pequeñas que no están en posibilidad económica de eliminar intermediarios.¹

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

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

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

- El efecto acumulativo del gravamen en cascada.

- La influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precio.

¹ Exposición de Motivos de la Propuesta de Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. S.H. y C.P.

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

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

- El daño a la exportación.

h) El impuesto al valor agregado deja de ser en cascada, aún cuando se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, ya que cada industrial o comerciante al trasladar el impuesto a sus clientes recupera el que a él le repercutieron sus proveedores y sólo entrega al fisco el remanente o diferencia.²

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

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

² Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. S.H.y C.P.
IBIDEM.

j) Se propone que la tasa del impuesto sea del 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precio y atendiendo a la dificultad de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán incorporados en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

k) No se desconoce la situación particular de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California y norte de Sonora, para las que se propone una tasa del 6%. (Por reforma a la Ley se comprendió la franja fronteriza del sur).

l) El conjunto de las exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

ll) El nuevo sistema es indispensable para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslada.³

La iniciativa es aprobada y se publica la nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado el 29 de diciembre de 1978.

³ Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. S.H.y C.P.
IBIDEM.

2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla la estructura siguiente:

- a) Capítulo I. "Disposiciones generales". Arts. 1o.-7o.
- b) Capítulo II. "De la enajenación". Arts. 8o.-13.
- c) Capítulo III. "De la prestación de servicios". Arts. 14-18.
- d) Capítulo IV. "Del uso o goce temporal de bienes". Arts. 19-23.
- e) Capítulo V. "De la importación de bienes y servicios". Arts. 24-28.
- f) Capítulo VI. "De la exportación de bienes o servicios". Arts. 29-31.
- g) Capítulo VII. "De las obligaciones de los contribuyentes". Arts. 32-37.
- h) Capítulo VIII. "De las facultades de las autoridades". Arts. 38-40.
- i) Capítulo IX. "De las participaciones a las entidades federativas". Arts. 41-42.

2.1. FUNDAMENTO JURIDICO

ART. 31. FRACCION IV :

" En este sentido el Art. 31, Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indica:

Son obligaciones de los mexicanos:

"...

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

De este precepto jurídico, se establece la obligación de todos los Mexicanos para contribuir y poder sufragar todos los gastos públicos, sin tomar en consideración la naturaleza de carácter económica de ser una persona física o moral, de ahí la facultad del Estado, para percibir los ingresos la carga impositiva de los mexicanos.

Sí analizamos el contenido del artículo mencionado, tal parece que los extranjeros quedan excluidos de la obligación de contribuir, pero no es así, porque esta disposición se relaciona con el Artículo 30 del mismo ordenamiento, que establece la misma obligación a los mexicanos por nacimiento o por naturalización en relación al pago de contribuciones; también los extranjeros que realicen actividades gravadas en el país están obligados al pago de contribuciones. Por ejemplo: si una persona física o moral realiza actividades gravadas por la ley, se coloca dentro de lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, con la obligación de cubrir las contribuciones que se causen.

Por otra parte, este mismo ordenamiento jurídico otorga al Congreso de la Unión la Facultad de:

ART. 73 .- " Es facultad del Congreso establecer:

"...

VII.- Para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto..."

2.2 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

Por otro lado, acorde con este punto de conexión que constituye el Sistema Tributario Mexicano, cada año aparece en el D.O.F. la Ley de Ingresos de la Federación, para el Ejercicio Fiscal de 1994.

En la Ley del presente año el Rubro en materia del Impuestos:

El Impuesto al Valor Agregado, se establece la cantidad de recaudación por este concepto de 36,112.7 Millones de nuevos pesos, para el ejercicio de 1994.

2.3 LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

Establece en :

ART. 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

" I.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal.

II.- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

IV.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; Estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación y Evaluar sus resultados conforme a sus objetivos, escuchando para ellos a las dependencias responsables de la Ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

3. LEGISLACION VIGENTE

3.1. SUJETOS

Son sujetos obligados al pago del IVA, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos y actividades que son objeto de la Ley del IVA.

3.2. OBJETO

El objeto del IVA lo constituye, de conformidad con el artículo 1o., la realización de los actos o actividades que a continuación se expresan:

RUBRO : VALOR AGREGADO, EL ARTICULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.

TEXTO: Del análisis relacionado de los artículos 1º., 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se advierte que esta contribución tiene como hechos imponibles la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la

realización de ellos no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente a pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 1º citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo de tributo enajena los bienes o presta los servicios, materia de la imposición, en favor de las personas a quienes se les repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aún se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir un servicio razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y

cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí en cambio, los diversos elementos que integran su base.

INSTANCIA: Pleno

Fuente : Apéndice 1988

Parte : I

Tesis : 203

Página : 338

3.2.1 ENAJENACION DE BIENES

Se entiende por enajenación de bienes lo siguiente:

- a) Toda transmisión de propiedad.
- b) Las adjudicaciones.
- c) Las aportaciones a una sociedad o asociación.
- d) La que se realiza a través del arrendamiento financiero.
- e) La que se realiza a través del fideicomiso.
- f) El faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

RUBRO: VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO POR ENAJENACION DE BIENES.

TEXTO: Conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose de enajenación de bienes, la obligación tributaria a cargo del particular nace en el momento en que aquella se realiza de acuerdo con el artículo 1º, de ese ordenamiento. El artículo 11 de la Ley relativa determina en qué momento debe considerarse que se efectúa la enajenación de bienes, pues es entonces cuando nace la obligación tributaria. Por lo tanto, realizado en acto de enajenación de bienes, el contribuyente estará obligado a enterar el impuesto dentro del plazo que señala el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con independencia de que se haya o no efectuado el traslado del impuesto al adquirente del bien .

ENAJENACION:

Instancia : Pleno

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : V PRIMERA PARTE

Tesis : P. XII/90

Página : 61

PRECEDENTES:

RUBRO : IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN CASO DE ENAJENACION DE BIENES CON PAGOS ANTICIPADOS.

TEXTO: De conformidad con el artículo 11 fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera efectuada la enajenación de un bien, para los efectos de la relatada carga tributaria, en el supuesto que se pague total o parcialmente el precio correspondiente, con las salvedades que la propia ley señale; por tanto, si en una operación, el retenedor del anotado impuesto, realizó enajenaciones en que recibió un pago parcial inicial, o anticipo, y llevó a cabo la entrega del bien respectivo, al adquirente, antes de que transcurriera el plazo de tres meses, contando a partir del momento en que recibió el susodicho anticipo de acuerdo con lo que establece el artículo 12, párrafo cuarto, del ordenamiento legal invocado, debe concluirse que es en el primer momento, es decir, cuando se cubrió, aun parcialmente, el precio, cuando se tiene por efectuada la enajenación, y por tanto, debe cubrirse el impuesto respectivo desde luego, y sobre el monto total del precio pactado, en atención a que la excepción consagrada por el precepto legal citado en segundo término, únicamente de se refiere al caso en que el enajenante reciba pagos anticipados y siempre que envíe o entregue el bien de que se trate, cuando hayan transcurrido más de tres meses desde el momento en que se liquidó el primer pago parcial, en que el impuesto se cubrirá en el momento de cada pago, y solamente, sobre sus montos ; por lo anterior, debe estarse a la regla general que contempla el dispositivo legal enunciado en primer lugar.

ENAJENACION DE BIENES:

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : IV SEGUNDA PARTE-1

Tesis : 06

Página : 278

Clave : TCO81006 ADM

TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Dentro de este rubro existen una serie de exenciones, por lo que no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- a) El suelo.
- b) Construcciones adheridas al suelo destinadas a casa-habitación, excepto hoteles.
- c) Libros, periódicos y revistas.
- d) Bienes muebles usados.
- e) Billetes y premios de loterías, sorteos y concursos.
- f) Moneda nacional y extranjera.
- g) Partes sociales, acciones, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.
- h) De tiendas oficiales, sindicales, ejidales y comunales en beneficio de sus agremiados.

3.2.2. PRESTACION DE SERVICIOS

De conformidad con el artículo 14 de la Ley de la materia, se consideran prestación de servicios independientes los siguientes conceptos:

- a) Obligaciones de hacer.
- b) Transporte de personas o bienes.
- c) Seguro, reaseguro, afianzamiento y reafianzamiento.
- d) Mandato, comisión, mediación y similares.
- e) Asistencia técnica y transferencia de tecnología.
- f) Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir.

RUBRO : CLUBES DEPORTIVOS. LAS CUOTAS DE LOS SOCIOS SON CAUSANTES DEL IVA.

TEXTO: Las actividades que realizan las sociedades civiles (clubes deportivos) se encuentran en las hipótesis normativas de los artículos 1º., fracción II y 14, fracciones I Y VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado pues en ellas existe una prestación de servicios independientes, ya que para que los socios, (llámense propietarios o de otra naturaleza) pueden o tengan derecho, a gozar de los beneficios de la sociedad (instalaciones deportivas, recurrir a festivales y demás servicios propios de estos tipos de sociedades), es indispensable además de llenar los requisitos que los estatutos fijan, estar al corriente en el pago de sus cuotas ordinarias y extraordinarias de los actos y la autorización para que se haga uso de las instalaciones del club en sus distintos aspectos, lo que determina que dichas

aportaciones están dentro de los supuestos de causación del impuesto, porque realizado el pago existe la obligación por parte de la sociedad de permitir a los socios el acceso a las instalaciones para su uso y disfrute, sin que sea obstáculo para lo anterior que esas cuotas sirvan para sufragar los gastos de mantenimiento y conservación de ellas, ni la circunstancia de que en algún momento los socios no puedan o no quieran hacer uso de las instalaciones, porque lo importante es que están en aptitud de utilizarlas y la renuncia a la prestación del servicio no implica la desaparición del hecho generador del impuesto; esto es, la prestación de servicios independientes.

PRESTACION DE SERVICIOS

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente : Semanario Judicial de la Federación
Epoca : 8A
Tomo : IX ABRIL
Tesis : VI. 2º . 345 A
Página : 451
Clave : TCO62345 ADM

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO

PRECEDENTES

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

RUBRO: IVA EN LAS CUOTAS DE CLUBES.

TEXTO: Los supuestos de causación del impuesto al valor agregado, según el artículo 1º., fracción II, de la ley de la materia, incluyen la prestación de servicios independientes que realicen las personas físicas o morales en territorio nacional; por su parte, el artículo 14, en sus fracciones I y VI, considera como prestación deservicios independientes las prestaciones 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 y la VI, toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no estén considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes. Ahora bien, las actividades que realizan las sociedades civiles (clubes deportivos) se encuentran dentro de las hipótesis normativas de dichos preceptos, pues en ellas existe una prestación de servicios independientes, ya que para que los socios, llámense propietarios o de otra naturaleza, puedan o tengan derecho a gozar de los beneficios de la sociedad (instalaciones deportivas, concurrir a festivales y demás servicios propios de estos tipos de sociedades), es indispensable, además de llenar los requisitos que los estatutos fijan, estar al corriente en el pago de sus cuotas y esta vinculación entre el pago de las cuotas ordinarias y extraordinarias de los socios y la autorización para que se haga uso de las instalaciones del club en sus distintos aspectos, es lo que determina que dichas aportaciones estén dentro de los supuestos de causación del impuesto, porque realizado el pago existe la obligación por parte de la sociedad de permitir a los socios el acceso a las instalaciones para su uso y disfrute, sin que sea obstáculo para lo anterior que esas cuotas sirvan para sufragar los

gastos de mantenimiento y conservación de ellas, ni la circunstancia de que el algún momento los socios no puedan o no quieran hacer uso de las instalaciones, porque lo importante es que estén en aptitud de utilizarlas y la renuncia a la prestación del servicio no implica la desaparición del hecho generador del impuesto, esto es, la prestación de servicios independientes.

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente : Semanario Judicial de la Federación
Epoca : 8A
Tomo : IX ABRIL
Tesis : VI. 2º. 344 A
Página : 528
Clave : TCO62344 ADM

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO PRECEDENTES

RUBRO : IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. COMPROBANTES PARA SU ACREDITAMIENTO. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS.

TEXTO: De la lectura de los artículos 29 del Código Fiscal y 36 del Reglamento respectivo (vigentes en 1988), se desprende que los obligados al pago del impuesto al valor agregado, así como las personas que realicen los actos y actividades gravados por este impuesto, tienen la obligación de expedir comprobantes señalando, además de los requisitos que establece el

invocado código tributario y su reglamento, el impuesto que se traslade, expresamente y por separado, de tal manera, si la obligación de expedir los comprobantes debidamente requisitados queda a cargo, entre otros, de quien presta el servicio, la correlativa carga de quien lo recibe es verificar que esa traslación conste en un documento que reúna los requisitos legales correspondientes, pues de lo contrario, no pueden servir para justificar el impuesto acreditable. Razonar en contrario y pretender que la omisión en el cumplimiento de esos requisitos no pueden deparar perjuicios, no sólo implicaría dar validez a actos realizados en contravención a las disposiciones fiscales, sino también recompensar el descuido del contribuyente en detrimento de la hacienda pública y, al final de cuentas, de los propios gobernados.

COMPROBANTES DE ACREDITAMIENTO

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : IX MARZO

Tesis : VI. 2º. 328 A

Página : 217

Clave : TCO62328 ADM

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Estarán exentos del pago del IVA las personas que realicen la prestación de los siguientes servicios, acorde a lo señalado en el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

- a) Servicios gratuitos.
- b) Enseñanza (Escuelas)
- c) Transporte público terrestre de personas.
- d) Transporte marítimo de bienes por no residentes en el país.
- e) Seguros agropecuarios, de vida, comisiones a agentes y reaseguros.
- f) Intereses por financiamiento.

RUBRO : IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LIMITES DE LA EXENCION EN FAVOR DE LAS INSTITUCIONES DE ENSEÑANZA.

TEXTO: La exención del impuesto al valor agregado, que en favor de las instituciones de enseñanza establece el artículo 15, fracción IV, de la Ley que instituye ese impuesto, no puede ser aplicable en materia de cargas arancelarias, en virtud de que, lo que genera el pago o causación del mismo, es el hecho concreto de la introducción de objetos a territorio nacional, en tanto que, dicha exención comprende exclusivamente los servicios de docencia que prestan aquellas personas morales.

EXENCION :

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 8A

Tomo : V SEGUNDA PARTE -1

Tesis : 212

Página : 237

Clave : TCO12212 ADM

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO**

PRECEDENTES:

3.2.3. OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Se considera uso o goce temporal de bienes el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Dentro del concepto de arrendamiento se tienen algunas exenciones al pago del Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en el artículo 20 de la Ley del I.V.A. por lo que no se pagará por el uso o goce temporal de los bienes siguientes:

- a) Casa-habitación, excepto hoteles y amueblados.
- b) Fincas agropecuarias.
- c) Libros, periódicos y revistas.

**RUBRO : VALOR AGREGADO , LEY DEL IMPUESTO AL,
CONCEPTO DE**

**" CASA- HABITACION ", PARA EFECTOS DE LA FRACCION II,
DEL ARTICULO 9º. DE LA.-**

TEXTO: Del estudio de los artículos 9º., fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 124 y 125 del Código Civil para el estado de Sonora, se desprende que los elementos necesarios para considerar que un inmueble está destinado a casa - habitación, son los siguientes: a) La residencia constante y el asiento principal de los negocios; b) El propósito de permanecer y establecer en este sitio. Por tanto, es evidente que los bienes inmuebles que se enajenan mediante la celebración de contratos de compra- venta con reserva de dominio, en la modalidad de tiempo compartido, donde los compradores resultan ser copropietarios de la " suite", en la proporción del uso por cada semana a que tienen derecho, es decir, en donde su estancia queda restringida a cierto tiempo, no reúnen los requisitos señalados para considerar que dicho uso está destinado a casa-habitación, pues las personas que los adquieren no tienen la intención de establecerse en ellos en forma permanente, sino que tienden a prestar un servicio de hospedaje por el lapso que se permanece en ellos, lo que se

corroborar aún más porque están ubicados en zona turística, por lo que la enajenación que se hace mediante dicho contrato no actualiza el supuesto de exención que establece el citado artículo 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CASA- HABITACION

Instancia : Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente : Semanario Judicial de la Federación
Epoca : 8A
Tomo : III SEGUNDA PARTE -2
Tesis : 14
Página : 864
Clave : TCO51014 ADM

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO

PRECEDENTES:

3.2.4. IMPORTACION DE BIENES O SERVICIOS

En el artículo 24 de la Ley del IVA se establece que se entiende por importación de bienes o servicios:

- a) La introducción de bienes al país.
- b) La adquisición de intangibles enajenados por personas no residentes en el país.
- c) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- d) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

- e) El aprovechamiento, en territorio nacional, de servicios cuando se presten por no residentes en el país.

No se pagará el IVA en las siguientes importaciones:

- a) Las temporales destinadas a la transformación, elaboración o reparación, que tengan el carácter de retorno de bienes exportados o sean objeto de tránsito o transbordo.

- b) Las de equipajes y menajes de casa.

- c) Las de bienes y servicios exentos o afectos a tasa

d) Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a otra persona con autorización de la SHCP.

e) Las de obras de arte destinadas a exhibición pública.

f) Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, siempre que la importación sea realizada por su autor.

3.3. TASA

El IVA se calculará aplicando a la base gravable, la tasa del 15%, en ningún caso el IVA se considerará que forma parte de la base gravable.

Sin embargo, existen otras tasas, pues la del 15% es la genérica, así existe una tasa del 0, otra del 6 y una más del 20%.

La tasa del 0%, para calcular el IVA, se aplicará cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

a) La enajenación de:

- Animales y vegetales no industrializados.

- Los siguientes bienes:

* Carne en estado natural.

- * Leche y sus derivados y huevo.
- * Harina de maíz y de trigo y nixtamal.
- * Pan y tortillas de maíz y de trigo.
- * Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal
- * Pastas alimenticias para sopas, menos enlatadas.
- * Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.
- Agua no gaseosa ni compuesta y hielo.
- Ixtle, palma y lechugilla.
- Tractores para accionar implementos agrícolas.
- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, destinados a la agricultura y ganadería.

El consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del IVA (15%). En 1991 se adiciona esta disposición, señalando que también se considerará prestación de servicios, la enajenación de dichos establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos los mismos.

b) La prestación de los siguientes servicios independientes:

- Los prestados directamente a agricultores y ganaderos.
- Los de molienda o trituration de maíz o de trigo.
- Los de pasteurización de leche.

c) El uso o goce temporal de la maquinaria o equipo relativos a la agroindustria.

d) La exportación de bienes o servicios.

Es importante expresar que no obstante los actos y actividades anteriormente señalados están gravados con una tasa del 0%, la realización de dichos actos y actividades producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se deba pagar impuesto conforme a la Ley del IVA.

No obstante lo anterior, se señala en el artículo Décimo octavo de la disposición de vigencia anual de los Transitorios para 1990, que durante el año de 1990, se aplicará la tasa del 0% para calcular el IVA por la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, con excepción de los siguientes:

- a) Bebidas distintas de la leche.
- b) Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.
- c) Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

La tasa del 6% se aplicará a la base gravable, cuando se realice la enajenación e importación de:

- a) Los productos destinados a la alimentación e excepción de:
 - Bebidas distintas de la leche.
 - Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.
 - Los que les sea aplicable las tasas del 0% y del 20%.
- b) Medicinas de patente.

El IVA se calculará aplicando a la base gravable del 20% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

a) La enajenación o importación de:

- Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.
- Televisión a color con pantalla de más de 75 cm.
- Motocicletas de más de 350 cm. cúbicos de cilindrada.
- Armas de fuego.
- Rines de magnesio y techos móviles.
- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

b) La prestación de los servicios siguientes:

- Tarjetas de crédito.
- Televisión por cable.
- Instalación de techos móviles.
- Práctica del golf, equitación, polo, automovilismo, etc.
- Membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares.

c) Uso o goce temporal de:

- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- Motocicletas de más de 350 cm. cúbicos de cilindrada.
- Equipos cinematográficos o de videograbación.

3.4. TRASLACION DEL IMPUESTO

En el artículo 1o. de la Ley, se establece que el contribuyente trasladará en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Por traslado se entiende el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas, anteriormente señaladas, de un monto equivalente al impuesto establecido en Ley.

3.5. IMPUESTO A PAGAR

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

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable, la tasa que corresponda según sea el caso.

El impuesto acreditable esta constituido por un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.

Para el acreditamiento del IVA se requieren reunir los requisitos siguientes:

- a) Estricta indispensabilidad.
 - b) Acreditamiento en proporción con las actividades gravadas y/o afectadas a tasa del 0%.
 - c) Traslación expresa por separado.
 - d) Derecho al acreditamiento.
- e) Que hayan sido efectivamente cargadas las adquisiciones de bienes o servicios, cuando el impuesto lo trasladen contribuyentes sujetos al régimen simplificado del ISR. Este requisito se adiciona en 1991.

El IVA se calculará por ejercicios fiscales, debiéndose efectuar pagos provisionales de la manera siguiente:

- a) Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las personas morales los efectuarán a más tardar el día 11 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas.
- b) Los demás contribuyentes los efectuarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales mensuales se pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

3.6. EXENCIONES A PEQUEÑAS EMPRESAS

Con la reforma fiscal para 1991 se adiciona a la LIVA el artículo 2-D, para eximir del pago a personas físicas por la enajenación de bienes o prestación de servicios, bajo los siguientes lineamientos:

- a) Que sus enajenaciones y servicios los hagan al público en general
- b) Que en el año de calendario anterior sus ingresos no hayan excedido de 300 millones de pesos, actualizables por trimestre
- c) Que hayan tenido o utilizado activos que no excedan de quince veces el salario mínimo de su área (entre 60 y 65 millones), valuados con apego a la LIMPAC.
- d) Deberán recabar y conservar comprobantes de compras.
- e) Estas disposiciones estarán en vigor desde el 1o. de octubre de 1991.

3.7. OBLIGACIONES GENERALES

Las obligaciones de carácter general para los contribuyentes obligados al pago del IVA se encuentran señaladas en el artículo 32 de la Ley, siendo las siguientes:

- a) Llevar contabilidad y efectuar la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el IVA por las distintas tasas, de las que están exentas.

- b) Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleva a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

- c) Expedir comprobantes (facturas), señalando en los mismos el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se deba pagar el impuesto.

- d) Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones correspondientes.

Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

Es importante destacar la disposición que establece que los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería o pesca comercial, por cuyas actividades únicamente sea aplicable la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de las obligaciones expresadas en los incisos a), b) y d), en cuyo caso no tendrán derecho a devolución.

CAPITULO IV

CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR

AGREGADO EN MEXICO

LOS INGRESOS DEL ESTADO

1. NOCIONES GENERALES

El Estado desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que constituyen su justificación como ente político, y para lo cual requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Para obtener estos medios de carácter fundamentalmente económico, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dichas necesidades.

Esa actividad ha sido denominada actividad financiera del Estado, misma que se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines. En efecto, "el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para entenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera." ¹

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

¹ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, Pág. 3.

² Citado por De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, Pág. 5.

Por su parte Sergio F. De la Garza sostiene que "La actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio, como por medio de institutos de derecho público; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha hechado a costas." ³

En este sentido "constituyen manifestaciones fundamentales de la actividad financiera los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos". ⁴

De esta manera, el Estado obtiene recursos por muy diversos medios, principalmente por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos, así como de la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, además de otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

³ De la Garza, Op. cit., Págs. 5 y 6.

⁴ Giuliani Fonrouge, Op. cit., Pág. 4.

La aplicación de estos recursos constituye las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos.

En el presente trabajo habremos de referirnos a uno de los momentos de la actividad financiera estatal: el de la obtención de ingresos, fundamentalmente por medio de institutos de derecho público, principalmente por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos.

2. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LOS INGRESOS PUBLICOS

La existencia y sostenimiento del Estado Moderno, así como el ejercicio de su soberanía y el logro de sus fines, exigen la captación de medios económicos indispensables para cubrir sus erogaciones. En este orden de ideas, el conjunto de medios financieros que utiliza el sector público para el cumplimiento de las funciones que le atribuye el sistema jurídico constituyen los ingresos públicos.

Los medios de que el Estado dispone para obtener recursos son muy variados, existiendo algunas modalidades, según se trate de un Estado de corte liberal o, en su caso, de un Estado con una marcada intervención en los procesos económicos y sociales. De esta manera, la composición y fuente del financiamiento de los gastos públicos ha variado en la historia. En la antigüedad y hasta el siglo XIX, la fuente de financiamiento de los gastos públicos del Estado procedían principalmente del dominio público. A medida que desarrollaron las sociedades, ésta estructura financiera fue dando pauta a nuevas formas de financiamiento, como fueron los tributos y los empréstitos.

Los empréstitos no constituyeron para los hacendistas clásicos un auténtico recurso para el Estado, circunscribiendo a éstos a modos y fines dentro de marcos muy limitados. En cambio, para los hacendistas modernos, los empréstitos públicos constituyen auténticos recursos patrimoniales, siendo una manera normal de que el Estado dispone para allegarse de recursos, negando, por lo tanto, el carácter de instrumento excepcional a todo recurso proveniente de empréstito.

La noción y fin de los recursos públicos va íntimamente ligada a la concepción que se tenga del Estado. La concepción estatal del liberalismo clásico que le asignaba al Estado las limitadas funciones de policía, justicia y ejército, concebía a los recursos públicos como verdaderas cargas públicas de los particulares, afirmando que los gastos públicos carecían de toda productividad, por lo que debían limitarse a lo más estricto y necesario.

Las finanzas públicas modernas vinieron a modificar ampliamente la concepción y fines de los ingresos de los gastos públicos, pues no se trata ahora de un Estado con serias limitaciones; sino que sus atribuciones se amplían considerablemente y además de realizar sus tareas tradicionales, actúa fundamentalmente tomando a su cargo las necesidades públicas de carácter económico y social.

Conforme a esta nueva concepción de las finanzas públicas, los recursos del Estado no se limitan a asegurar los gastos indispensables de administración, como sucedía en la Hacienda Clásica, sino que ahora estos recursos vienen a constituir uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo sus actividades de intervención en la economía del país. La concepción moderna de las finanzas públicas le otorga a los recursos estatales un real valor objetivo, por ser un auténtico instrumento de que se vale el Estado para elaborar y ejecutar sus políticas de intervención en la economía general.

Por último, se citarán algunas definiciones de ingreso público, así para el Maestro Serra Rojas " es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda percepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo." ⁵

Para el Maestro Valdés Costa, los recursos públicos "son los ingresos en la Tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica" ⁶

Como puede observarse las anteriores definiciones de ingresos del Estado corresponden a la concepción moderna de las finanzas públicas, pues no restringen el concepto de recursos, vinculándolo a la prestación de servicios públicos esenciales o a la satisfacción de necesidades públicas absolutas.

Por otra parte, se dice que la actividad financiera es de carácter instrumental, pues los ingresos y gasto no constituyen un fin en sí mismos, pues sólo son un medio para lograr los fines del Estado, siendo una de las características distintivas de esa actividad su nota monetaria, ya que tanto ingresos como gastos públicos se expresan en sumas de dinero, es decir, tanto el presupuestado de ingresos como el de egresos aparecen necesariamente expresados en términos monetarios, de ahí que el ingreso público sea también definido diciendo: "Son ingresos públicos las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines" ⁷

⁵ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo Segundo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1986, Pág. 66.

⁶ Citado por Faya Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1986, Pág. 66.

⁷ Concepto de José Juan Ferreiro, citado por Cárdenas Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, Pág. 195.

Por su parte, Giuliani Fonrouge sostiene que es preferible concebir a los ingresos públicos en sentido lato como: "las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social".⁸

La anterior definición la formula después de precisar que resultan objetables aquellas que concretan los ingresos a las erogaciones relacionadas con los servicios públicos, y considera que, en el aspecto financiero, los conceptos de "servicio público", de "utilidad pública" y de "interés público" que antes servían para determinar el gasto, han sido superados, pues, agrega, que para caracterizar el gasto público no es indispensable que la erogación sea efectuada por organismos típicamente estatales, sino que también puede serlo por entidades de tipo privado o semiprivado, de la cuales se valga el Estado para el cumplimiento de sus nuevos fines de orden económico-social.

Por último se dice que "el concepto de ingreso público no sólo significa una entrada en el patrimonio del ente público, pues, no basta que unas cantidades en dinero entren en las arcas públicas para que exista un ingreso público, toda vez que, además, estas entradas deben estar destinadas a sufragar los gastos públicos."⁹

Una vez visto lo anterior, se pasará al estudio de las principales clasificaciones de los ingresos públicos que destacados tratadistas han establecido.

⁸ Giuliani Fonrouge, Op. cit., Pág. 241.

⁹ Cárdenas Elizondo, Op. cit., Pág. 197.

3. CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

3.1. INTRODUCCION

Los recursos estatales han sido siempre motivo de preocupación, en cuanto a su clasificación, para los autores. Las clasificaciones de los ingresos públicos han sido el resultado de diversos criterios aplicados, por lo que son objeto de crítica y de una visión parcial, en virtud de ello deben tomarse con reserva, pues cada clasificación obedece a la concepción que el autor tenga sobre la actividad financiera y las disciplinas que la estudian.

Variadas y diversas son las clasificaciones que en torno de los ingresos del Estado se han establecido; sin embargo, en el presente trabajo sólo se hará mención de algunas de ellas.

3.2. INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS

Por su parte, el Maestro Serra Rojas ¹⁰ alude a que una adecuada clasificación divide a los ingresos del Estado en dos grupos importantes: el primero, relativo a los ingresos tributarios, que comprenden los impuestos, las aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias.

¹⁰ Serra Rojas, Op. cit., Pág. 34.

El segundo grupo, se refiere a los ingresos financieros y comprende los empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos de deuda pública, la amortización y conversión de la deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, revaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

Los ingresos tributarios comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos. Por lo que se refiere a los ingresos financieros, éstos son los que provienen de las diversas fuentes de financiamiento, necesarias para complementar y para integrar las exigencias del Presupuesto Nacional.

Sergio F. De la Garza, es partidario de esta clasificación y señala que dentro de los ingresos tributarios quedan comprendidos "exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales" y en los ingresos no tributarios "quedan comprendidos los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de Derecho público, como la requisición o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado." ¹¹

Para Cárdenas Elizondo "Los ingresos públicos que deben ser considerados como tributarios, son aquellos comprendidos en el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, y que, en consecuencia, tiene su origen en una relación jurídico tributaria, es decir, los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos y los accesorios de contribuciones...

¹¹ De la Garza, Op. cit., Pág. 109.

"Como consecuencia de lo anterior podremos considerar como ingresos no tributarios, por exclusión, a todos los no comprendidos en la primera categoría, esto es, a todos los demás rubros de ingresos consignados en la Ley de Ingresos de la Federación, y que corresponden a los conceptos de productos, aprovechamientos y a la utilización del crédito público, que la Ley de Ingresos denomina como ingresos derivados de financiamientos." ¹²

4. INGRESOS TRIBUTARIOS

4.1. INTRODUCCION

Los ingresos tributarios son aquellos basados en la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, se está frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Los ingresos tributarios tienen su origen en el poder de imperio del Estado, por ello quedan excluidos los que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos.

¹² Cárdenas Elizondo, Op. cit., Pág. 202.

Los tributos fundan su existencia en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna de México, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir" a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; así como en la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las "contribuciones" necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV de la propia Constitución. Es importante destacar que en ninguno de los preceptos de la Ley Fundamental existe una disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos.

Es de esta forma como en México los tributos han sido denominados contribuciones, pues ese es el concepto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución con la expresión "contribuir" y del artículo 73 fracción VII.

Por lo tanto, se debe distinguir dos conceptos que guardan estrecha relación sin ser sinónimos o equivalentes: la contribución y el impuesto.

La contribución es un concepto más amplio con el cual se alude a todo lo que contribuye a los gastos del Estado. Al respecto el Maestro Serra Rojas afirma que: "Todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y donaciones al Estado son un ejemplo de contribuciones, pero no son impuestos. Los derechos, productos y aprovechamientos constituyen ingresos del Estado, pero no son impuestos, aunque forman parte del régimen fiscal"¹³

¹³ Serra Rojas, op. cit., Pág.37

En nuestra opinión diferimos, en virtud de que los impuestos no son en sentido estricto una contribución, puesto que, como se verá más adelante, constituyen una aportación obligatoria establecida unilateralmente por el Estado, por lo que los impuestos se identifican más que con las contribuciones, con los tributos, que en su origen eran una aportación forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos y que en la actualidad puede equipararse al impuesto, en el sentido de que es la obligación coactiva y sin contraprestación de dar al Estado determinados valores económicos, establecidos unilateral y autoritariamente por él a los particulares.

En ese sentido, Miguel Valdés Villarreal al referirse a esta cuestión terminológica manifiesta: "Cabe la propiedad del término contribución, en vez de tributo que nos trae memoria de arbitrariedad o de derrota; o el impuesto que destaca únicamente el perfil de su obligatoriedad y porque desde la Constitución de Apatzingán se consigna en los más destacados documentos legislativos nacionales." ¹⁴

A pesar de lo anterior, todos los cuerpos jurídicos hablan de contribuciones, por lo que a lo largo de este trabajo se hablará con ese término, debiendo tomar en cuenta, sin embargo, el señalamiento anteriormente hecho.

Las contribuciones de acuerdo con el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, se clasifican en impuesto, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

¹⁴ Valdés Villarreal, Miguel, Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M./F.C.E. México, 1972, Pág. 331.

La doctrina define a los tributos o contribuciones diciendo que: "Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público" ¹⁵

Sobre el concepto de tributo, Poder Tributario del Estado, limitaciones al mismo y otros temas relativos se profundizará más en el Capítulo Segundo.

En términos generales, por ingresos tributarios "debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos". ¹⁶

Una vez visto lo anterior, se pasará ahora al estudio en particular de cada uno de los ingresos tributarios, también llamados contribuciones, que, de acuerdo a nuestra legislación tributaria, están comprendidos por los impuestos, derechos, contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social.

¹⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 1988, Pág. 64.

¹⁶ Arrijoa Vizcaino, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1991, Pág. 307.

4.2. IMPUESTOS

4.2.1. CONCEPTO

Los impuestos representan actualmente constituyen la principal fuente de financiamiento del Estado, son una fuente normal de recursos económicos para el Estado, en donde actuando como poder público, determina mediante Ley, en forma obligatoria, las cantidades que los contribuyentes deben enterar por ejercicios fiscales para sufragar el gasto público.

El vocablo impuesto viene del latín "impositus", que significa tributo, carga. El Diccionario Jurídico Mexicano, retomando el concepto de Fritz Neumark y el de Fuentes Quintana, lo define diciendo que: "Es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en la ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria"¹⁷

El Maestro Flores Zavala, cita diversas definiciones¹⁸, así se encuentran las de Eheberg, quien dice que: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

¹⁷ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M. Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, Pág. 163.

¹⁸ Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, Págs. 35 y 36.

Y la de E.R.A. Seligman quien afirma que: "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados".

Por su parte el Maestro De la Garza expresa que : "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos" ¹⁹

El Maestro Raúl Rodríguez Lobato define al impuesto diciendo que: "Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato" ²⁰

Por su lado, el Maestro Serra Rojas dice que: "El impuesto es una obligación unilateral de derecho público, son contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado" ²¹

Por último, se citará la definición que, de impuestos, manifiesta el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., al clasificar las contribuciones, diciendo que: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente) de este artículo."

¹⁹ De la Garza, Op. cit. Pág. 36.

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986, Pág. 61.

²¹ Serra Rojas, Op. cit., Pág. 36

Sin embargo, en el Código Fiscal anterior de 1966, en su artículo 2o., se establecía una definición de impuesto más completa y adecuada:

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

Comparando ambos conceptos legales, resulta que el previsto en el Código en vigor se encuentra muy deficiente, "pues olvida hacer referencia a varios elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

"1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

"2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.

"3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.

"4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar el gasto público." ²²

²² Arrijoa Vizcaino, Op. cit., Pág. 315.

4.2.2. CARACTERISTICAS

Ahora del análisis de todas las definiciones vistas en el punto anterior, que tienen determinados elementos comunes, se pueden establecer como esenciales y característicos del impuesto los siguientes:

a) Es una contribución o tributo. Con base constitucional, que debe reunir las características de ser establecido por el Estado mediante ley y de una forma proporcional y equitativa.

b) Es una prestación en dinero o en especie. Esto quiere decir, primeramente que el pago del impuesto no lleva consigo una contraprestación, esto es, que a cambio de la cantidad que el particular entregue al Estado, para cubrir el impuesto, no percibirá algo concreto. En segundo término se deriva que el pago del impuesto no puede ser con servicios personales, sino con dinero y excepcionalmente en especie.

c) Es establecido unilateralmente por el Estado mediante Ley. Lo que quiere decir, que la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente la voluntad del Estado, expresada a través de una Ley, por lo tanto, no se requiere para su establecimiento del acuerdo previo de los sujetos obligados al pago del impuesto, ni su opinión respecto de que si están de conformes o no, pues el Estado lo establece a través de sus órganos, facultados constitucionalmente para ello, no habiendo otra vía para su establecimiento, que a través de un acto legislativo, material y formalmente hablando, pues se trata de una prestación ex-lege.

d) Deber ser pagado por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible. Es decir, que todas aquellas personas que se coloquen en la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por el sujeto dé lugar a una obligación tributaria (hecho generador).

e) Es obligatorio. Lo que significa que el pago del impuesto no depende de la voluntad del particular, pues es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de contribuir a sus gastos y en caso de que el particular no lo haga, el Estado puede ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

f) Se destina a cubrir los gastos públicos El producto de los impuestos, como todo ingreso público, se destinará a cubrir los gastos que requiera la actividad del Estado.

Con los anteriores elementos se puede concluir diciendo que, el impuesto es la contribución que consiste en una prestación, en dinero o en especie, establecida unilateralmente por el Estado, mediante Ley, pagada, de manera obligatoria, por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible y que se destina a cubrir los gastos públicos.

5. CONCEPTO DE VALOR AGREGADO

Pensamos que el Valor Agregado es una de las expresiones que contiene en sí mismo lo definido, ya que con él se pretende gravar los nuevos agregados de riqueza a medida que estos se van manifestando dentro de cada proceso individualizado.

" Cuando se fabrica un producto en el proceso productivo se añade sin duda un determinado valor a las materias primas que entran en ese proceso de producción, y es exactamente esta adición al proceso la que el impuesto en cuestión grava".²³

Si bien es cierto que en este proceso como en todos los procesos productivos, se genera una adición de riqueza y esta riqueza adicionada es la que contempla el fisco en el caso del Impuesto al Valor Agregado y la completa precisamente para grabarla. En todo proceso productivo se verifica circulación y adición de riqueza, porque al final del mismo valor en que se adquiere el bien es naturalmente distinta, al valor que tenían las diversas materias primas utilizadas en el proceso al momento en que éste principio de manera que no existe duda con respecto a que en el proceso de producción y distribución se añade riqueza al mismo.

²³ Porras Pages, Alberto, Impuesto al Valor Agregado " Breve Análisis del Sistema de Ventas " Primera Edición, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1978. Pág. 21.

Tampoco nos cabe duda alguna de que nos encontramos precisamente ante el más importante de los impuestos de carácter indirecto, esto es en los términos en que la distribución sea viable, ya que al efecto existen bastantes dudas doctrinales, más sin embargo, en opinión de Suárez:

*" normalmente estos agregados de riqueza se manifiestan en la empresa porque es en ella la que asume los procesos productivos. La empresa, ya sea de tipo individual o social, pero en definitiva la empresa es la conjunción de capital y trabajo. "*²⁴

La cual constituye la base fundamental para poder determinar el verdadero valor de la acepción " Valor Agregado ", de esta manera, lograr comprender el real significado de la naturaleza económica y fiscal del rubro de Valor Agregado.

Posteriormente, con las nuevas tendencias económicas existentes, principalmente en los países industrializados, los estudios relacionados con el régimen impositivo, en materia de satisfactores destinados al consumo, servicios y ventas trajeron consigo revelaciones importantes acerca del cobro del Valor Agregado, el cual día con día tenía más trascendencia sobre todo por los datos relativos a la determinación de grandes agregados en las cuentas económicas nacionales, tendientes a revelar periódicamente el monto de la renta nacional de cada uno de los estados según términos de producto neto.

²⁴ Suárez Salazar Carlos.- Impuesto al Valor Agregado, en la 1ª, Edición, Editorial Limusa, México

Empresa Constructora. 1985. Pág. 56.

En este mismo sentido, Suárez afirma:

*" las revelaciones macroeconómicas para el control de la coyuntura, acentuaron la necesidad del conocimiento de tal dato, mientras las siempre más extensas interrelaciones entre las economías de los diversos estados postularon criterios uniformes que revelan las singulares rentas nacionales para así disponer de datos homogéneos para las necesarias comparaciones a nivel mundial. "*²⁵

6. DEFINICION DEL CONCEPTO VALOR AGREGADO

Acorde con la definición del Concepto Valor Agregado, la O.N.U. nuevamente vierte su posición sobre el tema del Valor Agregado, al afirmar. Por ser un punto de constantes variantes en la economía de los diversos países, es por tal motivo se hace referencia a la teoría que sustenta un Organismo de suma importancia la Organización de las Naciones Unidas, mediante los órganos encargados del estudio de los problemas fiscales y económicos los que se encontraban inmersos, por falta de apoyo a la productividad de satisfactores. Asimismo, por la poca calidad de sus productos, la falta de competitividad de su Economía y la gran carestía para lograr su pleno desarrollo económico, se ve en la necesidad de implementar una definición del Concepto Valor Agregado, a través de un consenso general para lograr una definición del rubro citado.

²⁵ Suárez Salazar Carlos.- IBIDEM. Pág. 64.

" Se entiende por Valor Agregado, de la Mercancía y de 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 emplear las en el proceso productivo, disminuido del costo de mantener el capital intacto. "26

Como se puede apreciar la citada definición de Valor Agregado está estrechamente relacionada con el concepto de producción que se utiliza en la Economía.

Acorde con esta idea se encuentra el tratadista español
Raúl Calle afirma :

" El Valor Agregado, se obtiene de la diferencia entre el valor de la riqueza nacional existente al inicio del periodo "27

Más sin embargo, es pertinente señalar que desde nuestra óptica, La diferencia estriba propiamente en el resultado de la producción nacional neta, es decir, que esto constituye esencialmente la depuración de los valores iniciales de todo proceso de producción. A mayor abundamiento es conveniente señalar, que para las cuestiones de tendencia impositiva, se complementaba con un lenguaje utilizado por los economistas:

²⁶ Alarcón Rosas Félix.- Aplicación y Repercusión del Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edición, Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México. Pág. 89.

²⁷ Calle S. Raúl .- El Impuesto Sobre Valor Añadido 2ª Edición, Editorial Ministerio de Hacienda. Madrid, España. Pág. 21.

Como la tesis sostenida por el Dr. Serra Puche; cuando afirma que para tal efecto:

*" producir, significa hacer aumentar el valor de intercambio de los bienes en cuestión es decir, Agregar Valor, a alguna cosa que ya posee alguno, es por eso, posible agregar valor no sólo transformando la materia prima en producto terminado sino también, cultivando la tierra, transformando un bien de un punto a otro u simplemente llevándolo a la bodega y conservándolo. Se agrega valor todas las veces que se hace completar a un bien un paso hacia adelante en la escala de apreciación de la utilidad de éstas de parte del individuo para la satisfacción de sus necesidades, por consiguiente, el resultado de la producción es por lo tanto el del Valor Agregado."*²⁸

A través de la revelación de éste se llega a la revelación de la Renta Nacional, esto es siempre una diferencia entre los valores finales y los iniciales.

De la misma manera, pasando de lo general a lo particular, para calcular el Valor Agregado de la producción de una unidad productiva singular empresa, se necesitará establecer la diferencia entre las sumas de valores finales de los bienes producidos y la suma de los valores empleados en la producción.

²⁸ Serra Puche Jaime .- Políticas Fiscales en México (Un Enfoque de Equilibrio General). 1º Edición, Editorial Colegio de México, Secofi, México, 1978. Pág. 34.

7. VALOR AGREGADO ECONOMICO

Acorde con la Definición del Concepto Valor Agregado, La O.N.U. nuevamente vierte su posición sobre el tópico o tema del Valor Agregado, al afirmar, que el Valor Agregado desde un punto de Vista Económico, consiste principalmente en el efecto de:

*" La contraposición de los costos a la producción "*²⁹

Más sin embargo, en el área del sector económico, el tributo generalmente tiene como finalidad incidir sobre el consumidor final, en un aspecto específico y no la de gravar a la producción entendida a ésta en su sentido económico ya que en tal caso gravando también los productos no vendidos perdería aunque sea una parte su peculiar carácter de transferibilidad.

En este sentido, en el área fiscal, para poder determinar la gran importancia que desempeña el Impuesto al Valor Agregado, en el rol de la economía Mexicana y en el Sistema Fiscal Mexicano.

Dicha definición otorgada por la O.N.U. a través de sus órganos competentes debería de tener más primacía en todos los sentidos, tomando en cuenta la importancia y la trascendencia del órgano que emitió la definición y no solamente en línea expositiva, sino más bien práctica acorde con los criterios que caracterizan al Valor Agregado Económico.

²⁹ Serra Puche Jaime.- IBIDEM. Pág. 46.

8. VALOR AGREGADO FISCAL

Por lo que se refiere al punto de vista fiscal que es el punto medular de nuestra ponencia, es acertada la postura por los diversos autores que sobre la materia han manifestado su parecer al respecto.

De tal manera que el Valor Agregado Fiscal, Contrariamente al anterior concepto, podemos afirmar que: su diferencia radica fundamentalmente, en la diversidad de su aplicación, porque en este último el Valor Agregado, tomando en consideración para efectos de disposiciones jurídicas, mediante el establecimiento de un conjunto de normas legales tendientes ha estipular estas consideraciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado en una Ley que regule las situaciones previstas, por la norma jurídica.

Por consiguiente, el término de Valor Agregado Fiscal, principio sostenido principalmente por el Dr. Pedro Aspe Armella:

" EL Valor Agregado Fiscal, se debe primordialmente al hecho de que en dicho tributo se contraponen las compras a las ventas ".³⁰

A mayor abundamiento cabe señalar, que en el área relativa a los efectos fiscales del Sistema al Valor Agregado, de los elementos expuestos nos parece lógico deducir que el Valor Agregado, aunque sea solamente entendido en el sentido convencional, no puede constituir el presupuesto de la nueva imposición. En efecto, el tributo instituido actuará como una imposición al consumo, con una incidencia sustancialmente igual aquél que resultaría de un impuesto aplicado una sola vez en la última fase de su campo de acción.

³⁰ Aspe Armella Pedro.- Equilibrio de las Finanzas Públicas en Editorial Colegio de México, Secofi, México. 1979. Pág. 52.

México, 1º Edición,

Por otra parte, Mattiello Canales sostiene que:

" El fraccionamiento de un único gravamen, en el ámbito de las singulares fases recorridas por el bien, constituye, por lo tanto, una simple comprensión determinada de motivos de técnica fiscal de balance, por lo que el tributo en cuestión debería llamarse propiamente inherente a su naturaleza misma, el de Impuesto único en pagos fraccionarios. "31

Más Sin embargo, tal aseveración, tiene validez al encontrar, por último la consideración de que el impuesto grava, en su importación, a los bienes provenientes del extranjero por su Valor Total.

Al igual que la anterior justificación existen varias, por lo que se afirma que las directrices relativas al aspecto puramente fiscal, el presupuesto del impuesto no está buscado en la creación de un Valor Agregado, sino simplemente en la cesión, o en la importación, de un bien o en la concesión de uso o goce del mismo o en la prestación del servicio.

³¹ Mattiello Canales Alberto .- El Impuesto al Valor Agregado y sus efectos Contables, Económicos y Fiscales. 1ª Edición, Editorial, IEESA. México. 1979. Pág. 57.

INTRODUCCION

Según todo lo anteriormente expresado y partiendo de las diferentes premisas en relación al punto concerniente del Valor Agregado, en sus diversos aspectos llamase o denominase de cualquier situación económica y fiscal. Ahora sí podríamos señalar propiamente lo que constituye un Concepto de Impuestos a las Ventas y Servicios en esencia.

9. CONCEPTO.

En este sentido el autor Malt R. sostiene:

*"Es aquel que exige en función del Valor de la riqueza que una empresa agrega a los motivos, bienes y servicios provenientes de otras empresas para realizar su objetivo, pudiendo surgir esta adición del Valor en el proceso transformador, manipulador de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa, utilizando personal, bienes instrumentales y otros bienes de equipo"*³².

Al respecto cabría hacer un comentario sobre dicho concepto sostenido por Malt, ya que su apreciación la desarrolla principalmente sobre la base de una apreciación puramente local, es decir, que su ámbito de aplicación la efectúa en una de las diversas provincias del Canadá.

³² Malt R.- Some aspects of value, added tax for Canadá ed. papers taxation and public finale N° 3. Canandian Tax Foundation. 1976. Pág. 32.

Para obtener el logro de un estándar económico, mediante el restablecimiento e impulso de la Economía Nacional.

" Es la adición que tiene cada uno de los diferentes bienes y servicios, modificando su valor real, de cada producto. "33

" Es el incremento que sufren los productos, de tal manera que inciden directamente en el Valor de los mismos bienes y servicios. "34

Ahora bien, apoyando esta corriente se encuentra Tiscareño, al afirmar:

" El Impuesto al Valor Agregado, es un gravamen indirecto al consumo final de la etapa múltiple o plurifásica, que afecta todas las fases o etapas del proceso económico. "35

Una vez analizado y reflexionado sobre este tópico, consideró que la imposición recae propiamente en la cifra equivalente a la diferencia entre los ingresos que provienen de la producción y el costo de las diversas materias primas y servicios, los cuales finalmente son destinados a la venta y adquiridos por el público consumidor, quien reciente toda la incidencia del gravamen por ser él último que lo cubre.

³³ Mondani .- Cálculo del Valore Aggiunto in una Grande Azienda Privata Industriale, Ed. Revista Internazionale Scienze Economiche, Roma. Italia. 1979. Pág. 474.

³⁴ Flores Solano Jorge.- Evaluación del Impuesto al Valor Agregado (Justicia Administrativa). Colección de Estudios Jurídicos del T.F.F. 1888.

³⁵ Santillan Tiscareño Eduardo.- Exenciones y Estímulos Fiscales Sobre el Impuesto al Valor Agregado. 1º Edición, Editorial Trillas. México. 1987. Pág.91.

10. CARACTERISTICAS DEL I.V.A.

10.1. FEDERAL.- El Impuesto al Valor Agregado es de carácter federal, cuando abarca a todo el territorio nacional, en su estricta y justa aplicación.

10.2. INDIRECTO.- EL Impuesto al Valor Agregado tiene la característica de ser un impuesto indirecto, porque finalmente quien lo paga es una sola persona que tiene no sólo el derecho, sino la obligación de traslado, para que al final lo pague el consumidor.

10.3. PLURIFASICO NO ACUMULATIVO.- En este sentido se considera que el Impuesto al Valor Agregado, tiene rasgos de ser un gravamen plurifásico no acumulativo, tomando en cuenta lo que debe entenderse por plurifásico, porque el gravamen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico. Es no acumulativo, porque sólo alcanza la parte del valor de los bienes que se incorporen en cada etapa.

10.4. DE FRAGMENTACION.- Sin embargo, la característica esencial del Impuesto al Valor Agregado, consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto, cada fragmento, en cada una de las etapas de la negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total, porque en cada etapa sólo se grava el Valor Agregado en la misma, al Valor Acumulado de las etapas anteriores.

10.5. REAL.- Otra característica sería de tipo real, porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas.

10.6. ECONOMICO FINANCIERO- En este sentido se podría considerar al Impuesto al Valor Agregado, desde un punto de vista, Económico Financiero por pertenecer al género de impuestos a las transacciones, o sea, a la circulación económica de los bienes, es decir, que es un impuesto a las ventas.

11. EFECTOS DEL IMPUESTO

Al establecer un gravamen debe de tomarse como regla general por el legislador los efectos o consecuencias que traerá su aplicación, como puede ser aquella situación en la que si el sujeto pasivo será realmente el pagador, cuál será la reacción en el campo económico donde va a operar en la economía nacional, si se dará a la emigración de la fuente afectada, es decir, si se dará origen a la evasión.

Por tal razón, a continuación analizaremos los principales efectos que el Impuesto al Valor Agregado puede presentar en el Sistema Tributario Mexicano y en la Economía Nacional.

11.1 LA REPERCUSION

" Es el fenómeno por medio del cual se forzó a otra persona a pagar el gravamen ".³⁶

Lo anterior significa, que una vez enterado a la autoridad Fiscal el impuesto, en muchas ocasiones se repercute incesantemente por todos los ámbitos de la Economía Nacional y antes de llegar a un punto final, afecta todo tipo de relaciones industriales, comerciales y de consumo, frente a las cuales los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad quedan relegados a un segundo término, originándose con ello la injusticia social.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son: la Percusión, la Traslación y la Incidencia.

11.1.1. LA PERCUSION

" Es la caída del Impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlos. " ³⁷

³⁶ Sánchez Hernández Mayolo .- Derecho Tributario 2º Edición, Cardenas Editor, y Distribuidor. Tijuana, B.C. México. 1988. Pág. 217.

³⁷ Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal. 2º Edición, Editorial Harla, 1987. México. Pág. 70 y 71.

En este sentido, lo ideal sería que el contribuyente absorba en su economía y lo traslade en la operación que lo originó. Ahora bien tal circunstancia puede presentarse cuando los rendimientos gravados no se ven afectados con altos impuestos, ya que existe una sana política de precios y un respeto a la libre competencia.

Más sin embargo todo lo contrario sucede ya que la existencia de mercados monopolizados y una errónea política del control de precios y principalmente la presencia de impuestos que afectan los ingresos sin admitir deducciones propicia el proceso traslativo con todas sus desagradables consecuencias.

11.1.2. LA TRASLACION

" Es el hecho de pasar la carga del Impuesto a otra u otras personas. " ³⁸

De tal manera que este momento se traduce en que el gravamen incrementa el precio de los bienes y servicios encareciéndose con ello la vida en perjuicio de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población de un país.

Por consiguiente, la traslación opera ya sea en forma tácita o expresamente reconociéndola la Ley, porque tenemos que se da el llamado " Impuesto en Cascada", ya que permite una sucesión de repercusiones que se reflejan sobre las diversas etapas de la producción, así, de esta manera el fabricante traslada el impuesto a los diferentes distribuidores, éstos a su vez a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste finalmente, al consumidor.

³⁸ Rodríguez Lobato Raúl.- IBIDEM. Pág. 74.

11.1.3. LA INCIDENCIA

" Es la carga del Impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del gravamen." ³⁹

Dicho de otra manera, es el lugar de descanso del impuesto que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otra tercera.

En conclusión, bien sea por razones de egoísmo material y de ambición creciente o por presiones de diferente índole, el obligado directo de un impuesto normalmente no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros sean los que en última instancia lo soporten.

Ahora bien es pertinente señalar que la **Repercusión** la podemos clasificar en:

La Percusión.- la sufre el sujeto del impuesto.

La Incidencia.- el pagador, es decir, el consumidor.

La Traslación.- es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador.

³⁹ Margáin Manautou Emilio.- Introducción al Derecho Tributario Mexicano. 7º Edición U.A. S.L.P. México. Pág. 105 y 106.

11.2. LA DIFUSION

Este fenómeno se presenta cuando la persona incidida por un impuesto, esto es el pagador sufre una disminución en su ingreso y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto, esta persona limitara sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provocará una disminución de los ingresos de sus proveedores, los que a su vez verán reducido su poder adquisitivo a así sucesivamente, el pago del impuesto afectará por este procedimiento, a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.

11.3. LA ABSORCION

" Mediante este fenómeno el sujeto del impuesto, no lo traslada, sino que lo paga, pero procura aumentar su producción disminuirá su costo y trabajo empleados o bien consigue un progreso técnico." ⁴⁰

⁴⁰ Sánchez Hernández Mayolo .- Derecho Tributario 2º, Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, Tijuana, B.C. México. 1988, Pág. 221.

11.4. LA EVASION

"Este fenómeno consiste en la falta de pago, por parte del contribuyente, de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir."⁴¹

Tal efecto negativo de los impuestos, cobra su origen en la ignorancia o en la imposibilidad material de cubrir las cargas tributarias. Al respecto existen diversas razones, La Primera de ellas obedece principalmente al hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos, cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre común y corriente el que al realizar actividades productivas y consecuentemente al convertirse en contribuyente, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende.

Por lo tanto, mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de contribuyentes de buena fe, que por falta de conocimientos adecuados acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales.

La Segunda razón, se presenta en el momento en que el contribuyente por los exiguos ingresos que percibe y por las crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al fisco, como ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal.

⁴¹ Sánchez Hernández Mayolo.- IBIDEM. Pág. 222.

Por otra parte, en nuestra Legislación Fiscal Federal la evasión tiene una doble repercusión ya que por otra parte a quien incurre en ella se le exigirá el pago de las contribuciones y sus demás accesorios dejados de entrar y por otra parte, se hace acreedor a las penas que le impongan las autoridades judiciales competentes por la responsabilidad penal en que también se incurre, toda vez que la evasión se considera como delito, con el nombre de Defraudación Fiscal, sobre el tema, existen dos términos.

11.5. LA ELUSION FISCAL

Ambos términos se manejan a veces como conceptos sinónimos, en otras ocasiones como vocablos que tienen un significado semejante, pero que difiere en cuanto al grado de elementos integrantes de la omisión y en otras más que es a lo que nos adherimos, como dos palabras que tienen fiscalmente significado diferente.

Por tal razón, podemos afirmar que la evasión, es un acto reprobable y un ilícito penal que desde luego trae consecuencias negativas para el que incurre en ella.

Por otra en lo que respecta a los actos de elusión fiscal, que desde luego no son sancionables por las disposiciones legales aplicables, se presentan cuando el contribuyente adopta cualquiera de estas tres posturas.

" A) No realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

B) Se aprovechan al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, para tributar sobre la menor base gravable posible.

C) Obtienen ventajas y provechos de las lagunas, deficientes y errores en la Ley Fiscal. " ⁴²

Por ser ambas palabras elusión y evasión muy parecidas gramaticalmente y utilizar la doctrina el término elusión como sinónimo de un pago legal, de un gravamen, se piensa que quizás sea muy propio utilizar el verbo eludir para expresar el no nacimiento de la obligación, pero lo cierto es que dichas situaciones se presentan en la práctica y no hay otro término mejor que la elusión fiscal para designarlas, también es importante dejar asentado, que entre la elusión y la evasión tributarias existe un hilo muy delgado que las divide y en consecuencia por un error de apreciación, una simple elusión puede convertirse en una verdadera evasión tributaria, sobre todo cuando actuando el sujeto pasivo subjetivamente, se pretende aprovechar de una aparente deficiencia que presente una determinada disposición tributaria.

⁴² Margain Manautou Emilio .- Introducción al Derecho Tributario Mexicano, 7º, U.A. S.L.P. 1983. México. Pág. 184.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Aceptación Valor Agregado se obtiene de la diferencia entre el Valor de la riqueza Nacional existente al inicio del período, dicha diferencia estriba propiamente en el resultado de la Producción Nacional neta, lo cual constituye esencialmente la depuración de los valores iniciales de todo Proceso de Producción.

SEGUNDA.- El Concepto Valor Agregado representa actualmente una falta de apoyo a la productividad de los diversos satisfactores y la poca calidad de sus productos, la falta de competitividad en su economía. Por tal razón, se entiende por Valor Agregado de la mercancía y de los servicios producidos por una empresa, los disminuidos del costo de mantener el capital intacto.

TERCERA.- El término Valor Agregado Económico, consistente principalmente en el efecto de la llamada **Contraposición de los Costos a la Producción**, más sin embargo, en el área del sector económico, el impuesto generalmente tiene como propósito o finalidad la de incidir sobre el consumidor final.

CUARTA .- El Valor Agregado desde un punto de vista Fiscal, es esta área la de mayor trascendencia para que se pueda determinar la gran importancia que desempeña el Impuesto al Valor Agregado, en la Economía Mexicana y en el Sistema Fiscal Mexicano, porque efectivamente este punto en cuestión su diferencia radica fundamentalmente, en la diversidad de su aplicación, ya que en este último concepto se realiza mediante el establecimiento de un conjunto de Normas legales tendientes a regular o estipular estas consideraciones relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado.

QUINTA.- Por otra parte, la postura sostenida por el Dr. Aspe Armella referente al Valor Agregado Fiscal, se debe primordialmente al hecho de que en dicho gravamen

se contraponen las compras a las ventas. Porque efectivamente en el área de los efectos fiscales el tributo instituido actuará como una imposición al consumo, con una incidencia sustancialmente igual a aquel que resultaría de un impuesto aplicado una sola vez en la última fase de su campo de acción.

SEXTA.- Ahora bien en el ámbito de la Técnica Fiscal el autor Mattiello Canales, sostiene que el fraccionamiento de un gravamen único, en el área de las diferentes fases, esto constituye, una simple compresión de elementos, ya que el tributo en cuestión debería tener el nombre Impuesto único en pagos fraccionarios. Ya que tal aseveración, tiene validez al encontrar que el Impuesto, su elemento fundamental del estriba en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o prestan.

SEPTIMA.- Se afirma que el Concepto de Impuesto al Valor Agregado, constituye realmente un gravamen a las Ventas y Servicios. En tal sentido, es la adición que tiene cada una de los diferentes bienes y servicios, modificando su valor real, de cada producto.

OCTAVA.- Por otra parte el Impuesto al Valor Agregado, es el incremento que sufren los productos, de tal manera que inciden directamente en el Valor de los mismos bienes y servicios, de tal manera el Impuesto al Valor Agregado, es un gravamen indirecto al Consumo Final de la etapa múltiple o plurifásica, que afecta todas las fases o etapas del proceso económico.

NOVENA.- Del análisis realizado consideró, que la Imposición del Valor Agregado, repercute directamente en la producción y en el costo de las diversas materias primas y servicios, los cuales finalmente son destinados a la venta y adquiridos por el público consumidor, quien reciente toda la incidencia del gravamen por ser este último quien lo cubre.

DECIMA.- Consideró a los elementos, **Sujeto, Objeto, Base, Tasa o Tarifa**, como a las diversas características del Impuesto al Valor Agregado, que indudablemente constituyen una parte trascendental en su estricta y justa aplicación, ya que es un gravamen de carácter federal e indirecto ya que finalmente quien lo cubre es el consumidor, además por ser cubierto en cada una de las diferentes etapas del ciclo económico, asimismo alcanza una parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa de la negociación.

DECIMOPRIMERA.- Con motivo de las Reformas de los días 10, 12 y 21 de noviembre de 1991, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tuvo algunas variaciones respecto de su tasa del 15% al 10% para su aplicación a nivel general en toda la República, otorgando todavía a S.H.C.P. un trato preferencial a las franjas fronterizas y zonas libres, así como la modificación por la prestación de servicios de agua y el uso de tarjetas de crédito, beneficiando con ello a la economía familiar y al público consumidor con esta medida tributaria.

DECIMOSEGUNDA.- De lo anterior se deduce que los actos y actividades que regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado son; **Enajenación de Bienes, Prestación de Servicios, Uso o Goce Temporal de Bienes y la Importación de Bienes Y Servicios.** Por otro lado el sistema I.V.A. No toma en consideración las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino más bien la esencia de las operaciones económicas que realiza el consumidor.

DECIMOTERCERA.- Por todo lo anterior consideró indispensable implementar un Concepto de Impuesto al Valor Agregado, en nuestro Sistema Fiscal siendo este " **La adición que tiene cada uno de los diferentes bienes y servicios, modificando su valor real, de cada producto.**" para evitar en la medida de lo posible la Implicación Impositiva del Concepto de Impuesto al Valor Agregado.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCON Rosas, Félix, Aplicación y Repercusión del Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edición, Editorial Cámara Nacional de Comercio de la Ciudad de México, 1987.

ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México 1989.

CALLE, Raúl, El Impuesto Sobre Valor Añadido, 2º Edición, Editorial Ministerio de Hacienda, Madrid España. 1984.

CARDENAS Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.

COSCIANI, CESARE, El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial, Porrúa, S.A., México, 1989.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 1988.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M. México, 1986.

FAYA Viesca, Jacinto, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, S.A. México, 1986.

FLORES Solano, Jorge, Evaluación del Impuesto al Valor Agregado (Justicia Administrativa) Colección de Estudios Jurídicos del T.F.F. 1988.

FLORES Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial, Porrúa, S.A., México, 1989.

GAMA Tames, Enrique, Origen, Formación y Modificación del Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edición, Editorial Limusa, México, 1987.

GARCIA Blas, Antonio, El Impuesto al Valor Agregado, 1ª Edición, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1978.

GARCIA Domínguez, Miguel Angel, Las Multas Administrativas Federales y su Impugnación, Editorial U.N.A.M. México, 1985.

GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Fernando Sainz de Bujanda, Editorial, de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

Huerta Anaya, Julio, Documentación Mercantil, 2ª Edición, Editorial Herrero, Guadalajara, Jal. 1982.

JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.

KAYE López, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México, 1991.

KRAUZE, Enrique, Textos Heréticos, Editorial Grijalbo, México 1992.

LOMELI Cerezo, Margarita, Estudios Fiscales, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1986.

MALT, R, Some Aspects of Value Added Tax for Canada, Ed. Papers Taxation and Public Finance N° 3 Canadian Tax Foundation. 1976.

MARGAIN Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial de la Universidad de San Luis Potosí, México, 1989.

MARGAIN Manautou, Emilio, Exegesis del Impuesto al Valor Agregado, Editorial de la Universidad San Luis Potosí, México, 1981.

MARTINEZ López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial ECASA, 1988.

MATIELLO Canales, Antonio, El Impuesto al Valor Agregado y sus Perspectivas, Editorial IEESA, México, 1979.

MATIELLO Canales, Alberto, El Impuesto al Valor Agregado y sus Efectos Contables, Económicos y Fiscales, 1ª Edición, Editorial IEESA. México. 1979.

MIRANDA Basurto, Angel, La Evolución de México, Editorial Herrero, México, 1971.

MONDANI, Cálculo del Valore Aggiunto in una Grande Azienda Private Industriale, ED, Revista Internazionale Scienze Economiche, Roma, Italia. 1979.

PORAS Pages Alberto, El Impuesto al Valor Agregado, Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX, Editorial Jus, México, 1972.

PORAS Pages Alberto y NIETO Martínez Luis, IX Conferencia Interamericana de Contabilidad " Breve Análisis del Sistema I.V.A." S.H.C.P. Bogotá, Colombia, 1970.

PORAS Pages, Alberto, Impuesto al Valor Agregado, " Breve Análisis del Sistema de Ventas " 1ª Edición, Editorial Fondo de Cultura Económica, México. 1978.

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

SANCHEZ Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª Edición, Editorial Cardenas, Tijuana, BC. 1988.

SANTILLAN Tiscareño, Eduardo, Exenciones y Estímulos Fiscales Sobre el Impuesto al Valor Agregado 1ª Edición, Editorial Trillas, México. 1987.

SERRA Puche, Jaime, Políticas Fiscales en México (Un Enfoque de Equilibrio General) 1ª Edición, Editorial Colegio de México, SECOFI. México. 1978.

Soto Galindo, Joaquín, El Impuesto Sobre el Valor Añadido, (Sus Efectos Económicos), 1ª Edición, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1978.

SUAREZ Salazar, Carlos, Impuesto al Valor Agregado en la Empresa Constructora, 1ª Edición, Editorial Limusa, México. 1985.

RODRIGUEZ Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª Edición, Editorial Harla, México. 1987.

ROSAS Figueroa, Aniceto, Teoría General de las Finanzas Públicas U.N.A.M. México, 1962.

VALLE Gómez, Sara, Legislación Fiscal, 8ª Edición, Editorial Banca y Comercio, S.A. DE C.V. México, 1991.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación

Código Fiscal de la Federación

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal

Ley de Impuesto al Valor Agregado

Revista Consultorio Fiscal

Revista Indetec

Revista Indetec N° 52/88 Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su Reforma de 1988, elaboradas por el C.P. Manuel López González.

Revista Indetec, Trimestre Fiscal, Año 9, Número 31, Guadalajara, Jalisco. Agosto 1988.

APENDICE

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO por el que se exime parcialmente del pago del impuesto al valor agregado.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

CARLOS SALINAS DE GORTARI, Presidente Constitucionales de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, y

CONSIDERANDO

Que es objetivo fundamental de la presente administración mantener unas finanzas públicas sanas y estables, así como mejorar el nivel de vida de los mexicanos;

Que la recaudación del Gobierno Federal se ha visto incrementada por la decidida y puntual participación de los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

Que el Gobierno de la República ha estimado conveniente reforzar el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico, a través del fortalecimiento del poder adquisitivo de la población;

Que congruente con lo anterior, se considera necesario eximir en una tercera parte y 50% el impuesto al valor agregado que prevén los artículos 1o., segundo párrafo y 2o-C, primer párrafo de la Ley de la materia, a efecto de que la tasa aplicable en ambos casos del 10%, medida que permitirá evitar se afecte la realización de los actos o actividades económicas que grava la Ley; y

Que en complemento a esta medida se someterá a consideración del H. Congreso de la Unión una iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado que haga permanente el beneficio que por este decreto se otorga, por lo que he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO POR EL QUE SE EXIME PARCIALMENTE DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTICULO UNICO.- Se exime en una tercera parte del impuesto al valor agregado para quedar en 10%, el gravamen sobre los actos o actividades a los que les es aplicable la tasa a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Se exime igualmente en un 50% del impuesto al valor agregado para quedar en 10% el gravamen sobre los actos o actividades a los que les es aplicable la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 2o.-C de la ley citada.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no se aplicará a los actos o actividades que se realicen en las franjas fronterizas o zonas libres del país, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

T R A N S I T O R I O S

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

SEGUNDO.- La vigencia del beneficio que se otorga en el presente Decreto, no excederá del 31 de diciembre de 1991.

Dado en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los nueve días del mes de noviembre de mil novecientos noventa y uno, **Carlos Salinas de Gortari.-** Rúbrica.- El Secretario de hacienda y Crédito Público, **Pedro Aspe.-**Rúbrica.

-----oOo-----

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Decimosexta Resolución que adiciona a la que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1991.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Secretaría la de Hacienda y Crédito Público.

DECIMOSEXTA RESOLUCION QUE ADICIONA A LA QUE ESTABLECE REGLAS GENERALES Y OTRAS DISPOSICIONES DE CARACTER FISCAL PARA EL ANO DE 1991.

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33 fracción VII del Código Fiscal de la Federación, 6o. fracciones XXV y XXVI Del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

C O N S I D E R A N D O

Que con fecha 10 de noviembre de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se exime parcialmente del pago del impuesto al valor agregado.

Que en dicho Decreto se exime parcialmente el pago del impuesto al valor agregado para quedar la tasa de los artículos 1o. y 2-C de la Ley de la materia en 10%, señalándose que la reducción no se aplicará en las franjas fronterizas y zonas libres, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 2o. de la Ley que establece dicho impuesto.

Que las franjas fronterizas y zonas libres que no gozan de la reducción, en los términos del Decreto, son las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país y la colindante con Belice, así como las zonas libres de Baja California y parcial de Sonora y de Baja California Sur, en las cuales se continuará aplicando la tasa general del 6%.

Que en virtud de lo anterior la exención otorgada en el Decreto Presidencial alcanza también a las franjas fronterizas y zonas libres del país, distintas de las mencionadas en el párrafo que antecede, por lo que

Esta Secretaría resuelve:

ARTICULO UNICO.- Se adiciona la regla 143-B a la Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el Año de 1991, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de marzo de 1991, para quedar como sigue:

143-B.- La exención establecida en el Decreto por el que se exime parcialmente del pago del impuesto al valor agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de noviembre de 1991, no es aplicable en:

- I.- La franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional del norte del país.
- II.- La franja fronteriza de 20 kilómetros colindante con Belice, Centroamérica.
- III.- La zona libre de Baja California y parcial de Sonora.
- IV.- La zona libre de Baja California Sur.

En la franja fronteriza de 20 kilómetros colindante con Guatemala, Centroamérica, es aplicable la exención establecida en el Decreto, así como en las zonas libres distintas de las mencionadas en las fracciones que anteceden.

Atentamente.

Sufragio Efectivo. No Reelección.

México, D.F., a 11 de noviembre de 1991.- En ausencia del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público y de los CC. Subsecretarios del Ramo y de Asuntos Financieros Internacionales, con apoyo en lo dispuesto en el artículo 137 del Reglamento Interior de esta Secretaría.- El Subsecretario de Ingresos, Francisco Gil Díaz.- Rúbrica.

-----oOo-----

PODER EJECUTIVO

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

CARLOS SALINAS DE GORTARI, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
DECRETA:DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA
DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO".

ARTICULO UNICO.- Se reforman los artículos 1º., segundo párrafo; 2º- A, fracción I, incisos a) y c) y último párrafo ; 2º -B, fracción I, inciso c) y el último párrafo del artículo ; 2º- C; 3º, segundo párrafo; 4º, primer párrafo de la fracción I; 5º, segundo párrafo; 8º, segundo párrafo; 9º, fracción VIII; 15, fracciones X, incisos c) y d) y XIII; 17, último párrafo; 20, fracción IV; 25, fracción III; 27, segundo párrafo y 41, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; se **ADICIONAN** los artículos 15, fracción X, inciso b), con dos párrafos y 41, con una fracción VI; y se **DEROGAN** los artículos 2º; 2º- D y 4º, último párrafo, de y a la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como sigue:

"ARTICULO 0.-

I a IV.-.....

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 10%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considera que forma parte de dichos valores.

ARTICULO 0.- (Se Deroga).

ARTICULO A.-

I.-.....

a).- Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

b).-.....

c).- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

d) a f) .-

Se aplicará la tasa que establece el artículo 1º a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

II a IV .-

ARTICULO B.-.....

I.-.....

a) y b).-.....

c).- Los que sea aplicable la tasa del 0%

II.-

Se aplicará la tasa que establece el artículo o. a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

ARTICULO C.- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario hayan obtenido ingresos por estas actividades y tenido o utilizado activos que no excedan, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. El valor de los activos se determinará de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo.

Asimismo, estarán sujetos a lo previsto en este artículo las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, los requisitos de los límites de ingresos y activos a que se refiere el párrafo anterior.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo estarán obligados a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen.

ARTICULO D.- (Se Deroga).-

ARTICULO 3o.-

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.

.....

ARTICULO 4o.-.....
.....

I.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente será acreditable el impuesto trasladado en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta.

II y III.-
.....
Ultimo párrafo.- (Se Deroga).

ARTICULO 5o.-.....

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, salvo que se trate de contribuyentes de la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quienes efectuarán pagos provisionales trimestrales por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

ARTICULO 8o.-.....

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

ARTICULO 9o.-.....

I a VII.-.....

VIII.- El oro, así como la joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, salvo cuando su enajenación se realice por comerciantes en ventas al menudeo y siempre que se trate de operaciones con el público en general.

ARTICULO 15.....

I a IX.-.....

X.- Por los que deriven intereses que:

a).-.....

b).-.....

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

c).- Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

d).- Provengan de créditos hipotecarios.

e) a i).-

XI y XII.-.....

XIII.- Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabaret, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV a XVI.-

ARTICULO 17.-.....

En el caso de servicios personales independientes, así como en el caso de derecho por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas .

ARTICULO 20.-.....

I a III.-.....

IV.- Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.

V.-.....

ARTICULO 25.-
.....

I y II.....

III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto al valor agregado, salvo la de oro que no sean en lingotes, o se les aplique la tasa del 0% y las de bienes muebles usados, únicamente cuando éstos sean de los mencionados en el artículo 0- A, fracción I, inciso e) y 9o, fracción III, de esta Ley.

IV a VI.....

ARTICULO 27.-.....

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

.....

ARTICULO 41.-.....

I.-

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

III a V.-.....

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.

....."

DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL

ARTICULO UNICO.- Durante el año de 1992, se aplicará la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación, con excepción de los mencionados en los artículos 2-A fracción I, último párrafo y 2-B, fracción I incisos a), b) y último párrafo y la enajenación e importación de medicinas de patente.

TRANSITORIOS

PRIMERO.- El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de lo previsto en el artículo 5o. que entrará en vigor el o: de enero de 1992, y el artículo 41, fracción VI que entrará en vigor el o. de abril de dicho año.

SEGUNDO.- EL pago provisional correspondiente al mes de diciembre de 1991 se enterará el 17 de enero de 1992.

TERCERO.- El saldo a favor que, en su caso, se derive de la reducción de la tasa del 15% al 10%, que resulte en la declaración del pago provisional correspondiente al mes de noviembre de 1991, se podrá compensar contra cualquier otra cantidad que se esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, incluyendo sus accesorios derivados de impuestos federales correspondientes a dicho mes.

La cantidad del saldo a favor que no se hubiera podido compensar, podrá solicitar en devolución.

No será aplicable lo previsto en este artículo por los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%.

GLOSARIO DE TERMINOS

Actividad Preponderante.- Se entenderá que existe una actividad preponderante cuando del total de la acumulación de ingresos, los correspondientes a dicha actividad sean superiores a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades.

Aportaciones de Seguridad Social .- Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social proporcionados por el propio Estado.

Aprovechamientos.- Son los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de derecho distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos.

Por lo que se refiere a los aprovechamientos estos se encuentran regulados en el artículo 9 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1994.

Arrendador.- Es la persona que da en arrendamiento un bien (dueño).

Arrendatario.- Es la persona que toma en arrendamiento un bien (inquilino).

Aviso de Sucesión.- Este aviso se presentará a la muerte del contribuyente por el representante legal de la sucesión, cuando el autor de la herencia hubiera estado obligado a presentar declaraciones periódicas.

Base del Impuesto.- Es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo de un sujeto a cargo de un contribuyente.

Bienes Inmuebles.- Son los artículos o efectos de comercio que no pueden ser trasladados de un sitio a otro sin alterar su estado o composición unos por su naturaleza, otros por disposición legal expresa en atención a su destino.

Los Bienes Mostrencos.- Son aquellos que no tienen casa ni hogar ni señor, propietario o dueño, es decir, se ignora o desconoce el titular.

Ejemplos: Casa, Edificios, árboles, otros.

Capital Nacional.- Es el conjunto de bienes de un país que son dedicados solo para la producción.

Catastro Tributario o Padrón.- Son las colecciones oficiales de hechos que sirven para determinar los sujetos y objeto del impuesto, así como la deuda individual del causante.

Comisión.- Es el contrato por el que una persona llamada comisionista se obliga a ejecutar por cuenta de otra (comitente) los actos de comercio que ésta le encarga (a cambio de un beneficio económico).

Contabilidad.- Técnica de captación, clasificación y registro de operaciones de una entidad para obtener información oportuna que se traducirá en apoyo en la toma de decisiones.

Contabilidad Simplificada.- Esta consiste en llevar un libro de ingresos y egresos, que contendrán: devoluciones, descuentos, rebajas ingresos netos, impuesto trasladado al contribuyente, registro federal de contribuyentes, importe neto de la erogación, número de comprobantes y fecha.

Crédito Fiscal Causal.- Son las contribuciones que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes.

Crédito Fiscal Determinado.- Es la contribución en cantidad líquida que debe pagar una persona.

Crédito Fiscal Exigible.- La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas determinan que el crédito sea exigible.

Contribución.- Se puede definir como la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra por él con fines de utilidad pública.

Cuota del Impuesto.- Es la cantidad en dinero que se percibe por Unidad Tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresan en tanto por ciento.

Cuota del Impuesto.- Es la cantidad en dinero que se percibe por Unidad Tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresan en tanto por ciento.

Deducción.- Es la cantidad que restamos por conceptos establecidos en Ley al ingreso que obtiene el contribuyente.

Derechos.- Son las contribuciones establecidas en la Ley por el uso ó aprovechamiento de los bienes del dominio público de Nación así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Domicilio Fiscal.- Es el lugar donde las personas físicas que realicen actividades empresariales tienen el principal asiento de sus negocios.

Y en las personas morales, cuando sean residentes en el país el local donde se encuentren la administración principal del negocio.

Dividendos.- Los rendimientos que generen las aportaciones de la compañía y de los empleados (por inversión o préstamos) se acreditarán individualmente en proporción al monto de las aportaciones que a cada uno corresponde a la fecha de participación en el ejercicio de que se trate.

Donación.- Es el contrato por el que una persona llamada donante transmite gratuitamente una parte o la totalidad de sus bienes presentes a otra persona llamada donatario, reservándose sólo las necesarias para subsistir.

Fisco.- recibe el nombre de fisco, el estado, considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derechos para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Fisco, proviene del Latín, *fiscus*, designada , tesoro patrimonio para empazar a diferenciar, los términos adecuados.

La Fusión.- es un caso especial de la disolución de las sociedades mediante la cual una sociedad se extingue por la transmisión total de su patrimonio a otra sociedad preexistente o que se constituye con las aportaciones de dos o más sociedades.

Fuentes del Impuesto.- Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto. .

Gastos de Ejecución.- Es el reembolso a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación fiscal.

Hacienda Pública.- El Conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados y municipios), poseen en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

Honorarios.- Pago que reciben por su trabajo las personas que prestan un servicio personal independiente. Ejemplo: Profesionistas, Técnicos, Deportistas, etc.

Impuesto.- Son las prestaciones en dinero ó en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.

Los Incidentes.- Son aquellos que en un momento dado aparecen durante el procedimiento.

Indemnización.- Es la cantidad en dinero que debe pagarse así propietario del bien aceptado para resarcirlo de los daños que se le causen. (Art. 21)

Inflación.- Es el desequilibrio Económico caracterizado por una alza en el monto, es decir, es la subida general de los precios y provocado por una excesiva emisión de billetes de banco, un déficit presupuestario o una falta de adecuación entre la oferta y la demanda.

México se encuentra en estos tiempos en una gran fenómeno inflacionario desde 1976.

Ingreso.- Es cualquier percepción que tenga un sujeto en efectivo, bienes, servicios o en crédito, que modifique el patrimonio de una persona.

Medios de Defensa.- Son los medios de impugnación con que cuentan los contribuyentes y que pueden hacerse valer contra las resoluciones de la autoridad que le causen algún perjuicio.

Obligación Fiscal.- Nace cuando se realizan las situaciones o de hecho previstas por la norma fiscal o bien por las leyes fiscales.

Objeto del Impuesto.- Es la situación que la Ley señala como hecho generador de un crédito fiscal.

Patrimonio Fiscal.- Es el propio patrimonio del Estado.

Prima.- Es la contraprestación que el asegurado se obliga a satisfacer a la compañía aseguradora, en correspondencia a la obligación que ésta contrae de cubrir el riesgo que representa el costo del seguro.

Productos.- Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento ó enajenación de bienes del dominio privado.

Por lo que se refiere a los aprovechamientos estos se encuentran regulados en el artículo 9 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1994.

Recargos.- Es un pago moratorio que se impone al causante cuando no cubre oportunamente sus impuestos.

Salario.- Es el ingreso total que obtiene el trabajador como retribución por sus servicios y tiene por objeto satisfacer las necesidades alimenticias, culturales y de placer del trabajador y su familia.

Se integra por los pagos hechos en efectivo, por cuota diaria, gratificaciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier cantidad o percepción que se entregue al trabajador.

Sanciones.- Son un principio de contenido económico, aunque existe la posibilidad de imposición de penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurre en responsabilidad penal.

Tarifas.- Son las listas oficiales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario.

Unidad Fiscal.- Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número y peso sobre la cual la señala como debe pagarse por concepto del impuesto y que sirvieron para ser el cálculo correspondiente en cada caso concreto.

EL Concepto de Finanzas Públicas.- deriva del francés Finances- Finatio Raíz -Finis, es decir poner término mediante prestación pecuniaria.

Giannini.- Conjunto de Normas Jurídicas relacionadas con la Recaudación la Gestión y la Erogación de los medios Económicos que concurren en la vida de los entes Públicos.

Pugliese.- Es la disposición que tiene por objeto el estudio de las Normas que reglamentan la Recaudación, Gestión y Erogación de los medios Económicos que necesita el Estado para el desarrollo de sus actividades.

Nitti.- Es todo aquello que tiene relación con el manejo de la moneda y las transacciones en las que interviniendo el Estado con los particulares.

Serra Rojas.- La Hacienda Pública.- Es el Conjunto de disposiciones que se refieren a los ingresos y egresos del Estado, en general a la Administración de los Recursos Económicos, para la satisfacción de las necesidades sociales.