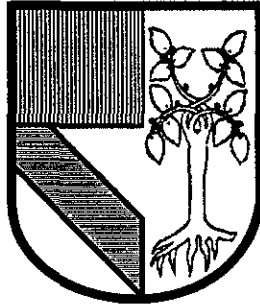


308909

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

27



"ANÁLISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 4  
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"  
(ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO  
POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN TANTO  
ACTIVIDADES GRAVADAS O SUJETAS A LA TASA DEL 0%,  
COMO ACTIVIDADES EXENTAS)

## TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
PRESENTA  
JUAN CARLOS REZA PRIANA

DIRECTOR DE TESIS:  
LIC. ENRIQUE RAMÍREZ FIGUEROA

MÉXICO, D.F.

2000

285/21



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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 esta 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 permitirme llegar a uno de los momentos más importantes de mi vida.

- A mis abuelos, por haberme dado los padres que tengo, y por todo el cariño que cada uno de ellos me ha tenido en su momento.

- A mi madre, mujer incomparable, llena de virtudes, por su amor, eterna paciencia y comprensión, por la manera tan singular que tiene de amar la vida, cosa que le envidio, y sobre todo, aunque ella no lo sabe, porque su manera de ser siempre me ha inspirado a seguir adelante. Por el infinito amor que te tengo mamá y porque unas simples líneas jamás serán suficientes para agradecerte todo lo que has hecho por mi.

- A mi padre, a quien admiro profundamente desde siempre por la manera en que se entrega día a día a su familia y a su profesión que tanto quiere, por el apoyo y comprensión incondicional que me ha brindado en los momentos más difíciles de mi vida, y sobre todo porque él más que nadie sabe lo que la conclusión del presente trabajo significa. A ti papá por el amor desmesurado que te tengo, y porque ahora compartimos el momento por el cual siempre habíamos luchado.

- A Martha, mi hermana, a quien probablemente nunca le he dicho cuanto la admiro y cuanto me sorprende con las cosas que día a día hace. De verdad, por tu pasión y entrega en todo lo que te propones y haces, con todo mi amor, respeto y admiración, y porque estoy seguro de que naciste para trascender en la vida como sólo los grandes lo saben hacer,.....sólo se paciente.

- A mis amigos, a los cuales no necesito nombrar uno por uno porque saben perfectamente quienes son, y en especial a Jorge “El Chino”, Juan y Rodolfo, por las cosas que en los últimos años hemos vivido, porque compartimos ese sentimiento de ver y sentir la vida con la misma pasión y ambición, por sus consejos y amistad invaluable, y sobre todo, pero sobre todo, por creer en mi.

- A mi familia, la cual siempre ha estado a mi lado, y de la cual siempre tengo recuerdos inolvidables.

- Con un profundo agradecimiento al Lic. Enrique Ramírez Figueroa, porque sin su ayuda y consejos profesionales seguramente no habría podido concluir el presente trabajo.

- En fin, a todas aquellas personas que me han acompañado a lo largo de mi vida, de las cuales siempre he aprendido algo.

“Perché la vita é un lungo, lungo treno che mai sí ferma,  
quindi mai devi fermarlo”

Copenhague, verano de 1995.

## INDICE

### **INTRODUCCION**

<b>CAPITULO I</b>	<b>1</b>
<b>LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS FUNDAMENTALES QUE LA RIGEN.</b>	
1.1. Relación jurídico-tributaria	2
1.2. Principio de proporcionalidad	7
1.3. Principio de certidumbre o certeza	10
1.4. Principio de comodidad	15
1.5. Principio de economía	17
<b>CAPITULO II</b>	<b>19</b>
<b>LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.</b>	
2.1. Análisis del artículo 31, fracción IV constitucional	20
2.2. Garantía de gasto público	29
2.3. Garantía de legalidad tributaria	30
2.4. Garantía de proporcionalidad tributaria	40
2.5. Garantía de equidad tributaria	59
<b>CAPITULO III</b>	<b>71</b>
<b>ESTUDIO DE LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO IMPUESTO INDIRECTO.</b>	
3.1. Impuestos directos e impuestos indirectos	71
3.2. Antecedentes y características de la Ley del	

Impuesto al Valor Agregado	85
<b>3.3. Estructura de la Ley vigente del Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>94</b>
<b>3.3.1. Disposiciones Generales</b>	<b>95</b>
<b>3.3.2. De la enajenación</b>	<b>111</b>
<b>3.3.3. De la prestación de servicios</b>	<b>117</b>
<b>3.3.4. Del uso o goce temporal de bienes</b>	<b>123</b>
<b>3.3.5. De la importación de bienes y servicios</b>	<b>126</b>
<b>3.3.6. De la exportación de bienes o servicios</b>	<b>131</b>
<b>3.3.7. De las obligaciones de los contribuyentes</b>	<b>133</b>
<b>3.3.8. De las facultades de las autoridades</b>	<b>138</b>
<b>3.3.9. De las participaciones a las entidades federativas</b>	<b>139</b>

#### **CAPITULO IV** 141

EVOLUCION DEL PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS O SUJETAS A LA TASA DEL 0% Y EXENTAS.

<b>4.1. Antecedentes</b>	<b>142</b>
<b>4.2. Régimen vigente de 1980 a 1998</b>	<b>144</b>
<b>4.3. Modificaciones para 1999</b>	<b>155</b>
<b>4.4. Disposición vigente</b>	<b>169</b>

#### **CAPITULO V** 191

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LO RELATIVO AL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS O SUJETAS A LA TASA DEL 0% Y EXENTAS.

<b>5.1. Inconstitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999</b>	<b>193</b>
<b>5.2. Inconstitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000</b>	<b>220</b>

<b>5.3. Propuesta Concreta</b>	249
<b>APENDICE</b>	253
<b>CONCLUSIONES</b>	259
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	267



## INTRODUCCION

Tradicionalmente el impuesto sobre la renta ha sido el renglón más importante de los ingresos tributarios de la Federación. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, el impuesto al valor agregado ha venido adquiriendo una importancia notable, como consecuencia de que la tendencia recaudatoria se está dirigiendo hacia los impuestos indirectos.

Lo anterior, se infiere de que para el ejercicio fiscal de 2000, de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación, se espera una recaudación en materia de impuestos de \$565,422.30 millones de pesos, de los cuales \$232,772.70 millones de pesos derivarán del impuesto sobre la renta y \$169,062.90 millones de pesos provendrán del impuesto al valor agregado.

Derivado de la importancia que el impuesto al valor agregado tiene en la recaudación total de la Federación, cualquier modificación o reforma que tenga la ley de la materia es de importancia trascendente tanto para los contribuyentes como para la Federación.

Por este motivo, se ha considerado de interés analizar las implicaciones jurídicas, sobre todo en materia constitucional, de las reformas que con efectos para los años de 1999 y 2000 sufrió el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente por lo que se refiere al derecho de los contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como actividades exentas, de acreditar el impuesto al valor

agregado que les ha sido trasladado o que directamente han pagado por las importaciones que en su caso hubiesen efectuado.

La importancia del concepto de acreditamiento es vital, debido a que, en términos generales, es el derecho que se tiene para disminuir del impuesto al valor agregado causado el que haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado directamente en la importación, a efecto de determinar el monto del impuesto total que deberá ser enterado, por lo consiguiente, cualquier cambio en el procedimiento para determinar el monto del impuesto acreditable se verá reflejado en el monto total que finalmente deberán enterar los contribuyentes obligados al pago del impuesto que nos ocupa y, por ende, en el mayor o menor desembolso de los recursos por parte de dichos contribuyentes.

El análisis que en el presente trabajo se efectúa se desarrollará con base en las disposiciones actuales, pero haciendo una comparación de los procedimientos que operaron en 1998 y 1999, resaltando también el problema constitucional que presentó en éste último año el artículo en comento.

Lo anterior, debido a que como ya se mencionó el tema de la determinación del monto del impuesto al valor agregado acreditable, ha sido motivo de modificaciones tanto en 1999 como para el año 2000. En efecto, se podría decir que hasta el 31 de diciembre de 1998, para contribuyentes que realizaran tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como actividades exentas, existió el procedimiento combinado de “impuesto identificado” e “impuesto prorrateable” a fin de determinar el impuesto acreditable. A partir de 1999, se cambia dicho procedimiento para dejar

únicamente un procedimiento de “prorratio de impuesto identificable”, siendo que a partir del año 2000 se vuelve en alguna medida, aunque con algunas reglas y excepciones específicas, al procedimiento de “impuesto identificado” e “impuesto prorrateable”.

Tanto las reformas para 1999, como para el año 2000, se considera presentan diversos problemas de orden constitucional, en específico con relación a la garantía de justicia tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, que precisamente son materia de estudio del presente trabajo.

## CAPITULO I

### **LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS DOCTRINARIOS FUNDAMENTALES QUE LA RIGEN**

Toda vez que el objeto del presente trabajo se aboca al análisis constitucional de un precepto tributario, se considera de suma importancia definir la naturaleza de la relación jurídica-tributaria, así como sus alcances, pues es a partir de dicha relación que precisamente se justifica la existencia y recaudación de las contribuciones por parte del Estado a los gobernados, como sucede en el caso concreto con el impuesto al valor agregado.

En efecto, la existencia y recaudación de las contribuciones destinadas al gasto público, a cargo de los gobernados, se funda precisamente en dicha relación, misma que determina las directrices sobre las cuales el Estado debe conducirse en su carácter de autoridad recaudadora, con la finalidad de evitar abusos, arbitrariedades y discriminaciones en perjuicio de los gobernados en su carácter de contribuyentes.

Es por ello, que en la medida en que dicha relación y sus principios sean respetados por el Estado, las contribuciones a cargo de los gobernados estarán plenamente justificadas, ya que de lo contrario se rompería con el espíritu y finalidad de la obligación de contribuir al gasto público de una manera justa.

En este sentido, es precisamente que a través del presente capítulo se efectúa un análisis de la relación jurídico-tributaria, así como de la justificación de ésta última, para finalmente realizar un breve estudio de los principios doctrinarios en materia fiscal; principios que rigen y determinan el alcance de dicha relación, y que son precisamente con base en los cuales deben esgrimirse los preceptos jurídicos que contemplan la determinación y cobro de contribuciones destinadas a sufragar el gasto público.

Lo anterior, se insiste, con la finalidad de que el análisis constitucional que en el presente trabajo se desarrolla sea mejor comprendido.

### **1.1. La relación jurídico tributaria**

El Estado, para llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias como órgano rector, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, esto es, de una fuente de ingresos que le permitan sufragar el desempeño propio de dichas actividades.

En este sentido, y toda vez que el desempeño de las actividades del Estado se encuentran dirigidas a la satisfacción de necesidades colectivas, dicho sustento económico proviene en gran parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician de las obras o servicios públicos que en su caso lleve a cabo el Estado.

A ese respecto, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino citando a Andrés Serra Rojas señala que. “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede

prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”<sup>1</sup>

En este sentido, es claro que para cubrir satisfactoriamente las necesidades que toda sociedad demanda, no se puede prescindir de los recursos económicos, pues es claro que son éstos los que sufragan el costo de las actividades que realiza el Estado en beneficio de los gobernados de la sociedad de que se trate.

Lo anterior, da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, o en otras palabras, entre Estado y particulares.

Así pues, podríamos afirmar que el Estado justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Ahora bien, como ya lo apuntábamos anteriormente, los recursos que sufragan dichas necesidades, provienen esencialmente de los gobernados, pues son a éstos a los que finalmente les beneficia el que el Estado realice actos tendientes a lograr su bienestar, razón por la cual deben desprenderse de

---

<sup>1</sup> ADOLFO ARRIJOJA VIZCAINO, *Derecho Fiscal*, 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996, p.3 citando a Andrés Serra Rojas.

parte de sus ingresos para sufragar los gastos públicos en que deba incurrir el Estado para la satisfacción del interés colectivo.

Así pues, el hecho de que el Estado deba cubrir las necesidades de carácter público a que hemos hecho referencia, y que sean los propios gobernados los que principalmente deban de allegar de recursos al Estado para tal fin, crea una relación de interdependencia como lo mencionábamos anteriormente, la cual necesariamente debe erguirse sobre bases jurídicas, ya que de otra forma se caería en la arbitrariedad y despotismo por parte del Estado, el cual podría fácilmente estar facultado para someter a los miembros de la sociedad de que se trate a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho.

De este modo, única y exclusivamente a través de la ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus gobernados se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino: “La norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por una parte debe indicar cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercerlos.”<sup>2</sup>

Con base en lo anteriormente expuesto, podemos señalar con toda certeza que la relación jurídico-tributaria, objeto del presente capítulo, es

---

<sup>2</sup> Ibid, p. 5.

aquella relación regida por un marco jurídico, en virtud de la cual el Estado se encuentra obligado a cubrir las necesidades colectivas a través de las contribuciones que de los gobernados exija al gasto público.

En efecto, la relación jurídico-tributaria, es aquella relación en virtud de la cual el Estado, con apego a un marco jurídico predeterminado, se encuentra facultado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos a fin de sufragar el costo del gasto público tendiente a satisfacer las necesidades de interés común.

Así pues, debe señalarse que la relación jurídico-tributaria se justifica en la medida en que la potestad que tiene el Estado para requerir de sus gobernados parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público se esgrima sobre bases jurídicas, esto es, sobre ordenamientos jurídicos que regulen el alcance y limitaciones de dicha relación.

Sin embargo, cabe señalar que la relación jurídico-tributaria no sólo debe tener como base primordial el elemento jurídico, esto es, su regulación a través de normas, sino que a su vez dichas normas o leyes que la regulan deben fundarse en principios de justicia y equidad que definan de igual forma el alcance y limitaciones de la relación que nos ocupa.

En efecto, no obstante que puedan existir normas que regulen una determinada relación jurídico-tributaria, es necesario encuadrar dichas normas dentro de un marco de certeza que permita conocer a ciencia cierta hasta donde llega la potestad del poder público y la obligación de los gobernados como contribuyentes, lo cual se logra a través de la observancia de principios



doctrinarios de derecho público que, en nuestro caso, regulan la actividad del Estado como autoridad recaudadora.

Dichos principios, objeto de análisis en los siguientes apartados, son considerados como la base fundamental en la que se sustentan las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, los cuales consisten básicamente en nociones históricas de justicia y equidad, en las que se define el actuar dentro del orden tributario.

Consideramos, que los principios fundamentales de la relación jurídico-tributaria, son aquellos que se originan a partir de las ideas expresadas al respecto por el distinguido economista inglés Adam Smith, en su célebre obra intitulada “Riqueza de las Naciones”, los cuales consisten en los siguientes.

- Principio de proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía

Los principios antes mencionados, los podemos considerar como fuente del equilibrio básico de la relación tributaria, mínimos principios que se deben cumplir a efecto de obtener una justa relación entre Estado como autoridad recaudadora y gobernados como contribuyentes.

Es menester que en dicha relación exista un equilibrio entre los derechos y las obligaciones tanto del Estado como de los gobernados, lo cual

se logra con base en principios doctrinarios, sostenidos en simple lógica-jurídica, que buscan establecer una igualdad de situaciones entre los sujetos de la relación que nos ocupa.

Así pues, una vez determinada la relación jurídica-tributaria, sus elementos, alcances y limitaciones, en los siguientes apartados se efectuará un análisis de los principios doctrinarios fiscales sobre los cuales dicha relación debe estar fundada.

## **1.2. Principio de proporcionalidad**

El principio en cuestión, determina que todo gobernado debe contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Lo anterior, significa que los gobernados sólo están obligados a desprenderse de parte de sus ingresos para destinarlos al gasto público de una manera proporcional a dichos ingresos, de tal manera que aquel que tenga una percepción de ingresos que le permita tener una economía más solvente deberá contribuir en mayor medida respecto de aquel cuya percepción de ingresos sea en menor medida.

Lo antes dicho, se justifica en un principio de justicia y equidad, pues sería totalmente arbitrario obligar a aquellos que tienen menos recursos a contribuir al gasto público en mayor medida a lo que proporcionalmente les representan sus ingresos, como de igual forma sería totalmente injusto que aquellos que más ingresos perciben sólo aportaran una mínima cantidad al

sostenimiento del gasto público, pues ello se traduciría en una desproporción con respecto a dichos ingresos.

Así entonces, en la medida en que un sistema tributario prevea normas que garanticen que los gobernados sólo deben contribuir al gasto público de la manera más proporcional a su capacidad económica será justo y equitativo.

Al respecto, es importante señalar que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, citando a Adam Smith, precisa que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor a las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.<sup>3</sup>

Lo anterior significa que si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo, esto es, equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Es por ello que a través de la historia de la doctrina fiscal se ha concluido que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad que nos ocupa son aquellos cuya base gravable se determina

---

<sup>3</sup> *Ibid*, p. 203.

mediante tarifas progresivas, como lo es el caso de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevé la aplicación de tarifas a efecto de calcular el impuesto correspondiente.

Consecuentemente, es viable concluir que el principio de proporcionalidad se concretiza en la medida en que se grave a los gobernados en su carácter de contribuyentes de acuerdo a su verdadera capacidad económica, esto es, en función a su verdadera capacidad de contribuir.

En este sentido, debe señalarse que dentro de una correcta planeación de orden jurídico-fiscal de un Estado, si se quiere cumplir con el principio que nos ocupa, es deber del legislador el distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de las que disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuren para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general se incumple con lo que dicho principio establece, el sistema de que se trata denotará vicios de injusticia e inequidad.

Es preciso señalar que el principio que nos ocupa se encuentra plasmado en nuestro sistema jurídico-tributario, específicamente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, al disponer que los mexicanos deben contribuir al gasto público de la manera proporcional que lo dispongan las leyes, aspecto que será objeto de análisis en el capítulo siguiente.

### 1.3. Principio de certidumbre o certeza

Es menester que todo tributo a cargo de los gobernados de un Estado contenga fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera daría pauta inevitable a que las autoridades públicas hacendarias impusieran recaudaciones a su libre capricho, lo cual evidentemente atentaría contra la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria, la cual, según hemos señalado, se esgrime en esencia con la finalidad de crear un marco de justicia y equidad entre los particulares y el Estado como autoridad recaudadora.

En tales condiciones, el principio que nos ocupa busca que las leyes fiscales que contengan los tributos a los cuales estén obligados los gobernados, establezcan con toda precisión los elementos de los mismos, de tal forma que dichos gobernados conozcan que la cantidad a la que se encuentran obligados a pagar con la finalidad de contribuir al gasto público es cierta y determinada.

Asimismo, el principio en cuestión busca que los gobernados sujetos al pago de contribuciones conozcan de manera clara y precisa el tiempo de pago y la forma en que el mismo debe efectuarse, lo cual se logra mediante la fijación de normas que así lo establezcan.

En estos términos, podemos señalar como primera obligación para cumplir con el principio de certeza, que la ley fiscal debe contemplar todos y cada uno de los elementos constitutivos del tributo, con el objeto de evitar desvíos de poder y arbitrariedades por parte del Estado como autoridad recaudadora.

Por tanto, en la medida en que la ley fiscal establezca con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos del tributo, se evitará en gran medida la posibilidad de que los órganos recaudadores abusen arbitrariamente de los sujetos obligados a contribuir al gasto público.

Ahora bien, a fin de comprender con toda claridad el principio del que hablamos, debemos referirnos a los elementos del tributo, pues es con base en dicho principio que los mismos deben de estar plenamente establecidos en normas de carácter fiscal.

Aunque doctrinalmente existen diversas connotaciones de los elementos del tributo, consideramos conveniente establecerlos a partir de lo que al respecto se señala en nuestra legislación fiscal.

En este sentido, debemos referirnos a los artículos 5º y 6º del Código Fiscal de la Federación, que señalan textualmente lo siguiente:

*“Art. 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

...”<sup>4</sup>

*“Art. 6. ....*

*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.”<sup>5</sup>*

<sup>4</sup> Art. 5, Código Fiscal de la Federación vigente en 2000.

<sup>5</sup> Ibid, Art. 6º.

De los preceptos antes transcritos, podemos conocer con exactitud los elementos que constituyen al tributo, mismos que dan cumplimiento al principio de certeza de la siguiente manera.

*1. Sujeto.* La ley debe identificar plenamente a los sujetos del tributo, ya sean personas físicas o morales, causantes o destinatarias de cada tributo al que se encuentren sujetas.

Esto es, este elemento define quienes son los sujetos pasivos del tributo, es decir, los sujetos que deberán cumplir con la obligación de enterar el tributo a partir de la actualización de la hipótesis normativa que lo genere.

Es así que las leyes deben identificar sin lugar a dudas cuáles son las personas físicas o morales que se encuentran obligadas a contribuir al gasto público.

*2. Objeto.* Debe definirse en la ley fiscal de manera clara y precisa cuál es el hecho generador del tributo de que se trate, esto es, cual es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo.

En la medida en que se cumpla con lo anterior, los sujetos obligados a contribuir al gasto público, sabrán con toda certeza por qué hechos y actos deberán de contribuir a dicho gasto, lo que les permitirá conocer hasta que límite el Estado estará facultado para requerirles el pago de cierta contribución.

3. *Tasa, cuota o tarifa.* Los ordenamientos jurídicos deben establecer de manera numérica o porcentual, la unidad aritmética o matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de los tributos que se establezcan a cargo de los gobernados para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

4. *Base.* El legislador deberá abocarse a la tarea de establecer con toda precisión, a través de normas fiscales, el elemento económico al cual deberá ser aplicado la tasa, cuota, o tarifa, esto es, deberá determinar el ingreso o rendimiento que estará afecto al pago de la contribución de que se trate mediante la aplicación de la tasa, cuota o tarifa respectiva.

5. *Sanciones aplicables.* La imposición de multas y sanciones por parte del Estado con motivo del incumplimiento de los gobernados a las normas que impongan la obligación de pago de tributos, debe encontrarse perfectamente establecida en ley, a fin de que las autoridades públicas encargadas de la recaudación no incurran en abusos y arbitrariedades.

6. *Fecha de pago.* Es necesario que el sujeto pasivo del tributo, a saber, los gobernados obligados a contribuir al gasto público, sepan con toda certeza cuál o cuáles son los momentos en que deben desprenderse de parte de sus ingresos para precisamente contribuir a dicho gasto.

En otras palabras, para que los gobernados se encuentren en posibilidad de soportar la carga fiscal, es necesario que conozcan a través de la norma fiscal la manera y los momentos en que deberán contribuir al sostenimiento del gasto colectivo.



Cabe señalar que el principio del que hablamos ha sido reconocido inclusive, en lo tocante a la certeza que debe existir en la forma de determinar los impuestos, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como se desprende de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

**“IMPUESTOS, BASES PARA DETERMINAR EL MONTO DE LOS. LA LEY DEBE SEÑALARLAS.** *La determinación del monto de los impuestos debe ser hecha en la misma ley que los establece o, cuando menos, ésta debe fijar las bases generales necesarias para que las autoridades encargadas de su aplicación puedan hacer la fijación del monto del impuesto. De no ser así, se infringe el principio de proporcionalidad y equidad en materia impositiva que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.*

*Séptima Epoca:*

*Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976.  
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Alderete*

*Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño 31 de agosto de 1976.  
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles*

*Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976  
Unanimidad de 15 votos Ponente: Arturo Serrano Robles*

*Volúmenes 91-96, pág 90 Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976.  
Unanimidad de 15 votos. Ponente Carlos del Rio Rodríguez*

*Volúmenes 91-96, pág 90. Amparo en revisión 1008/76 Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976  
Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.”<sup>6</sup>*

<sup>6</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1995, Primera Parte, Pleno, tesis 116, pag. 164.

En este sentido, es claro que a fin de lograr un equilibrio en la relación jurídico-tributaria de la que hablamos al principio del presente trabajo, todos los elementos del tributo deben encontrarse debidamente precisados en las leyes tributarias, pues sólo así se logra concretizar los objetivos del principio de certeza.

#### 1.4. Principio de comodidad

“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente.”<sup>7</sup> De esta manera define el principio a estudio el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno al citar a Adam Smith.

Continúa señalando el maestro que el principio de comodidad puede resumirse a partir de las máximas esbozadas por Margain Manautou, mismas que se transcriben a continuación:

*“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, Por tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.*

*Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente*

*Nuestra legislación federal respeta este principio, y así encontramos que el Impuesto sobre la Renta, tratándose de causantes con ingresos mayores de Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, deben pagarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que las operaciones celebradas durante*

---

<sup>7</sup> A. ARRIJO VIZCAINO, op. cit. p. 213 citando a Adam Smith.

*el periodo a que se refiere; el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se paga dentro de los primeros veinte días del mes siguiente al en que se obtuvieron los ingresos que se declaran, periodo que originalmente era de diez días y que fue considerado insuficiente, el pago del Impuesto sobre la Propiedad Raíz (Impuesto Predial) que se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etcétera..”<sup>8</sup>*

Así pues, el principio de comodidad se encuentra referido a que si bien el contribuir a los gastos públicos ya es una carga de importancia, lo que el legislador debe considerar es que al contribuyente le resulte de la manera más cómoda posible enterar parte de sus ingresos a fin de que el gasto público por el cual se cubren las necesidades colectivas se encuentre satisfecho.

Cabe señalar que la comodidad no sólo radica en las fechas en que los contribuyentes deben contribuir al gasto público, y que éstas resulten cómodas a los mismos, sino que ésta también se funda en otros aspectos tales como los lugares de pago, las mecánicas de pago, etcétera.

En este sentido, el que el legislador prevea una mecánica cómoda dentro de lo posible para que los contribuyentes enteren los tributos a los cuales se encuentren sujetos, resultará para éstos una carga más liviana.

Al respecto, debe hacerse notar que no obstante el maestro Margain Manautou hace referencia a que el principio de comodidad se encuentra plasmado en nuestros diversos ordenamientos fiscales, se considera que tal afirmación no es del todo acertada.

---

<sup>8</sup> Ibid., citando a Margain Manautou.

En efecto, si bien es cierto que en nuestros ordenamientos fiscales se prevén en algunos casos plazos cómodos para que los contribuyentes efectúen el pago de los tributos a los cuales se encuentran obligados, lo cierto es que en otros, por no decir la mayoría, el tributar se convierte en una situación complicada y gravosa para el contribuyente.

### **1.5. Principio de economía**

La doctrina ha definido el principio en comento, en que todo el tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, pues en la medida en que al Estado le signifique una carga económica mayor el recaudar impuestos que lo que éstos económicamente le representan para cubrir satisfactoriamente el gasto público, se romperá con la finalidad esencial de la recaudación, que es precisamente la de allegarse de los recursos necesarios para cubrir las necesidades colectivas.

Así pues, el Estado como autoridad recaudadora no puede gastar más en lo que pudiera obtener de rendimiento de los tributos, ya que dicha desproporción se vería reflejada en la insatisfacción de todas las necesidades colectivas por la insuficiencia de servicios públicos para cubrir las.

En este sentido, podemos concluir que entre más se simplifique la determinación y recaudación de los tributos, el país obtendrá un mayor grado de recaudación para así lograr satisfacer las necesidades primordiales de los contribuyentes, conservando un equilibrio en la relación jurídico-tributaria y respetando los principios que asisten a los contribuyentes.

## CAPITULO II

### LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

No basta únicamente que la regulación de la relación jurídica-tributaria de la que hemos hablado hasta aquí se encuentre establecida en un determinado marco jurídico, es decir, en una ley, sino que es requisito indispensable que dicha ley se funde en preceptos constitucionales que la rijan.

Esto es, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento, al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Lo anterior, debido a que la norma fiscal, misma que tiene el carácter de ordinaria, debe estar subordinada a preceptos constitucionales que la rijan, pues siguiendo las palabras del maestro Eduardo García Maynes, “las leyes ordinarias representan un acto de aplicación de preceptos constitucionales”<sup>9</sup>, de tal forma que la ley ordinaria nunca debe contradecir a la constitucional o ir más allá de lo que ésta establece.

En efecto, la norma fiscal es una norma ordinaria, pues lleva a la aplicación práctica las normas constitucionales de las cuales se desprende.

---

<sup>9</sup> EDUARDO GARCIA MAYNES, *Introducción al Estudio del Derecho*, 43ª ed., Editorial Porrúa, S.A. DE C.V., México 1992, p. 85.

En consecuencia, toda ley fiscal debe atender al precepto constitucional que la rijan, pues de otra manera asumiría características de inconstitucionalidad, como sucede en el caso a estudio con el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que como más adelante se analizará, al contradecir la norma fundamental que lo rige deviene en inconstitucional.

En nuestro sistema jurídico, la norma que prevé las garantías en materia tributaria, es aquella contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En el presente capítulo, se efectuará un análisis del artículo antes mencionado, así como de las garantías que en materia tributaria prevé el mismo.

Lo anterior, en atención a que el presente trabajo se aboca a demostrar precisamente la inconstitucionalidad de un precepto tributario al violar lo previsto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

## **2.1. Análisis del artículo 31, fracción IV constitucional**

El artículo 31, fracción IV constitucional establece textualmente lo siguiente:

*“Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos.*

*I .*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>10</sup>*

De dicha disposición, señala el maestro Gabino Fraga, se desprenden los siguientes elementos: “a) el impuesto constituye una obligación de derecho público; b) el impuesto debe estar establecido en una ley; c) el impuesto debe ser proporcional y equitativo, y d) debe establecerse para cubrir gastos públicos.”<sup>11</sup>

Por su parte, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra “Derecho Fiscal” señala textualmente lo siguiente:

*“Precisando lo anterior, y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo nuestro Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del Artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:*

- a) Principio de Generalidad;*
- b) Principio de Obligatoriedad;*
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;*
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;*
- e) Principio de Legalidad.”<sup>12</sup>*

Así pues, con base en lo señalado por los autores antes citados, y en concordancia con lo previsto por el artículo en comento, podemos advertir que el primer elemento o principio que se desprende del mismo es que la obligación de contribuir de los mexicanos es una obligación de carácter público.

<sup>10</sup> Art. 31, fracción IV, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en 2000.

<sup>11</sup> GABINO FRAGA, Derecho Administrativo, 32a ed., Editorial Porrúa, S.A de C.V., México, 1993, p. 316.

<sup>12</sup> A. ARRIJO VIZCAINO, op. cit. p.239.

Este deber de contribuir al gasto público, significa que cualquier persona que se encuentre dentro de las hipótesis normativas contempladas en las leyes tributarias, adquiere desde ese momento, la obligación de enterar el tributo de que se trate, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones correspondientes.

El carácter de obligatoriedad de contribuir al gasto público, se deriva, como ya lo apuntamos en el capítulo anterior, de la necesidad del Estado de obtener recursos para el correcto desarrollo de sus actividades y satisfacción de necesidades colectivas.

En tales condiciones, el principio en comento tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, pues el Estado se encuentra investido de la potestad suficiente para hacer efectivo el cobro de los impuestos a que se encuentren obligados los gobernados.

En efecto, tal es la potestad del Estado para el cobro de contribuciones que la misma ley prevé diversos procedimientos para su ejecución.

Tal es el caso del artículo 22 de nuestra Constitución, que señala fundamentalmente que: “No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad



judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.”

Al respecto, es importante señalar que el ilustre maestro Ignacio Burgoa Orihuela, al comentar el artículo que nos ocupa, afirma que: “...también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo **el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas**, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas).”<sup>13</sup>

Ahora bien, a nivel de ley ordinaria, la potestad del Estado para hacer efectivo el cobro de los impuestos, la podemos ver reflejada en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece en su parte conducente textualmente lo siguiente:

*“Art. 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”*<sup>14</sup>

En este sentido, es claro que de lo dispuesto por los artículos 22 de nuestra Constitución y 145 del Código Fiscal de la Federación, claramente se desprende la potestad que tiene el Estado de hacer efectivo el cobro de las

<sup>13</sup> IGNACIO BURGOA ORIHUELA, *Las Garantías Individuales*, 26a ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994, p. 663.

<sup>14</sup> *Ibid.*, Art. 145 C.F.F.

contribuciones a cargo de los gobernados, lo cual no deja lugar a dudas del carácter propio de la obligación de contribuir al gasto colectivo como un verdadero deber público.

Además, debe señalarse que el hecho de dejar de pagar contribuciones, puede acarrear la imposición de sanciones pecuniarias (multas) e incluso penales, como es el caso de las previstas por el Código Fiscal de la Federación dentro de sus artículos 70 a 115, lo cual hace aún más evidente el verdadero carácter de obligación pública que tiene el contribuir al gasto público en los términos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Ahora bien, no obstante que el maestro Gabino Fraga no lo señala como un elemento o principio del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, creemos que siguiendo lo sostenido por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, la generalidad es otro de los matices que envuelven al artículo en comento.

En efecto, el que en el citado artículo se señale que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, se está haciendo referencia por fuerza a una generalidad de personas, a saber, aquellos que tengan el carácter de mexicanos, de ahí que se estime que dicha generalidad es otro de los elementos de la disposición en análisis.

Al hablar de generalidad, debemos de hacerlo con base en una acepción jurídica. Así pues, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción alguna, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis

normativas que la misma establezca. Por eso, se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad inominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.

Respecto a la generalidad de la ley, el maestro Gabino Fraga señala: “La generalidad de la ley debe estimarse como la esencia de la función legislativa al grado de que como una garantía contra la arbitrariedad de los gobernantes, que es precisamente el fundamento racional e histórico del principio de generalidad, la Constitución, en su artículo 13 ha consignado como derecho del hombre el de que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas”, es decir, por leyes que no sean generales.”<sup>15</sup>

En este sentido, puede decirse que la generalidad de la que hablamos se resume en que sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos de que se trate.

Es así, que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, hace referencia a una generalidad de sujetos, a saber, los mexicanos, los cuales deberán aportar al sostenimiento de dicho gasto en la medida en que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que contemplen el pago de los tributos de que se trate.

---

<sup>15</sup> G. FRAGA, *op. cit.*, p. 42.

Ahora bien, el que el artículo que nos ocupa solamente haga referencia a que es obligación de los **mexicanos** contribuir al gasto público, pone en duda si los extranjeros se encuentran obligados de igual forma a contribuir de esa manera.

En efecto, de la lectura que se realice del artículo 31, fracción IV constitucional, podría inferirse que los extranjeros se encuentran eximidos del pago de impuestos, pues únicamente se hace referencia a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.

Sin embargo, tal inferencia resultaría del todo incorrecta, pues no obstante que el artículo en comento sólo hace referencia a que los mexicanos son los únicos obligados a contribuir al gasto público, los extranjeros también están sujetos al cumplimiento de la citada obligación en la medida en que la fuente de riqueza de sus ingresos provengan de la Nación, esto es, del Estado Mexicano, pues resultaría del todo injusto que obtuvieran ingresos a partir de actos desarrollados en nuestro país sin que al efecto dejaran parte de los mismos para contribuir al gasto público.

Tan lo anterior es así, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado precedente al respecto, tal como se desprende de la tesis que a continuación de transcribe:

*INGRESOS MERCANTILES, APLICACION DE LA LEY FEDERAL SOBRE, A LOS OBTENIDOS POR EMPRESAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO POR LA APORTACION DE TECNICOS QUE PRESTAN SERVICIOS EN EL TERRITORIO NACIONAL. Resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles a los ingresos obtenidos por empresas extranjeras, que aportan técnicos que prestan su servicio en territorio nacional, porque*

el hecho generador del impuesto sobre ingresos mercantiles que se reclama tiene lugar dentro del territorio nacional, pues si bien la percepción material del ingreso por el causante del impuesto en cuestión tiene importancia en la aplicación del mismo, ello no es más que para determinar su monto, o sea porque es un objeto sobre el que recae un gravamen. En la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles de acuerdo con lo dicho en el párrafo anterior, el hecho generador queda determinado a través de lo dispuesto en sus artículos 1o., 2o. y 3o. Del texto del artículo 1o. se desprende que el hecho de contenido económico que se grava por la ley, es el ingreso que obtenga una persona, por la realización de cualquiera de los presupuestos de hecho, actividades referidas en las diversas fracciones: I.- Enajenación de bienes; II.- Arrendamiento de bienes; III.- Prestación de servicios; IV.- Comisiones y mediaciones mercantiles. En el artículo 2o. se estipula que el ingreso es toda percepción en efectivo, en bienes, etc., en cualquiera forma que se obtenga por los sujetos del impuesto como resultado de las operaciones gravadas por la Ley. Y agrega el artículo 3o. que el impuesto se causará sobre el ingreso total de las operaciones gravadas por la ley. De lo antes expuesto, cabe concluir que la percepción material del ingreso no constituye el hecho generador del tributo creado por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que el lugar de realización de tal acto es irrelevante para el cumplimiento de la obligación de cubrir el impuesto de que se trata, y que en cambio, el verdadero hecho generador comprendido por el presupuesto de hecho que genera la obligación de cubrir el tributo; y por el hecho económico de relevancia jurídico-impositiva, tiene lugar dentro del territorio nacional de la República Mexicana, es decir, que tanto la actividad mercantil, prevista por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, prestación de servicios técnicos, como la operación económica gravada, ingreso, se realizan dentro de la jurisdicción territorial de las autoridades expedidoras del ordenamiento combatido. En uso de su potestad de imperio y soberanía, el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos; entre ellos. el criterio de nacionalidad, el criterio de domicilio y el criterio de la fuente de riqueza o del ingreso. Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al Capítulo "De las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los estados y de los municipios en

*donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana.*

*Séptima época*

*Amparo en revisión 8140/61. Société Anonyme des Manufactures de Glaces et-Produits Chimiques de Saint-Gobain Chury et- Ciry y Fertilizantes de Monclova, S. A. 19 de enero de 1971 Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera <sup>16</sup>*

En los términos de lo anteriormente expuesto, es viable concluir que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución prevé el principio de generalidad tributaria, el cual no se refiere a otra cosa sino a que la ley tributaria es obligatoria a todo aquel gobernado que actualice las hipótesis previstas en la misma.

Ahora bien, al señalar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, implica que las contribuciones a que se encuentren obligados los particulares deben destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas.

El que en los términos del artículo en comento las contribuciones deban destinarse en todo momento al gasto público, estar establecidas en ley, ser proporcionales y equitativas, crea en favor de los particulares (contribuyentes) cuatro importantes garantías en materia tributaria, que a saber son:

---

<sup>16</sup> Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Tomo 25, página 25.

- Garantía de gasto público
- Garantía de legalidad tributaria
- Garantía de proporcionalidad tributaria
- Garantía de equidad tributaria

Dichas garantías, constituyen los elementos más importantes de la justicia tributaria de nuestro sistema jurídico tributario, razón por la cual se efectúa un análisis individual de cada una de ellas en los siguientes apartados, debiendo aclararse que por la importancia que representan las tres últimas garantías antes señaladas para el presente trabajo, serán objeto de un análisis más profundo que la garantía de gasto público.

Asimismo, cabe hacer notar que por el objeto del presente trabajo, el análisis de las garantías que se efectúa a continuación, se relaciona con los impuestos como tributos y no así con las demás contribuciones contempladas por nuestro sistema jurídico tributario, tales como los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras, cuyas características particulares determinan una aplicación distinta de las garantías que nos ocupan respecto de los impuestos como contribuciones.

## **2.2. Garantía de gasto público**

Como lo hemos señalado a lo largo del presente trabajo, los ingresos tributarios o contribuciones, tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta a fin de satisfacer las necesidades de carácter colectivo, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio igual a las contribuciones que efectúe, pues de otra manera se atentaría

en contra de los principios sobre los cuales se esgrime la relación jurídico-tributaria establecida entre Estado y gobernados.

Es así, que en los términos de lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, toda contribución debe destinarse al gasto público de tal manera que con él se satisfagan de manera oportuna y eficiente las necesidades de carácter social, pues de otra manera la potestad del Estado de recaudar contribuciones no estaría justificada.

Por ello, en la medida en que las contribuciones se destinen siempre al gasto público, esto es, se integren al presupuesto planeado por el Estado a fin de costear los servicios públicos a través de los cuales quedarán satisfechas las necesidades de carácter colectivo, serán acordes a nuestra Constitución.

### **2.3. Garantía de legalidad tributaria**

Al señalar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución que las contribuciones deberán estar contempladas en ley, se consagra el principio o garantía de legalidad tributaria.

“La garantía de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos



esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.<sup>17</sup>

El fundamento inmediato que da lugar a este principio radica en los artículos 14 y 16 constitucionales, que plantean, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes o posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes o posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De igual forma, lo establecido por dicho precepto se complementa con lo dispuesto por el artículo 73, fracción VII de la Constitución que señala que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Los preceptos constitucionales antes referidos, aunados con lo dispuesto por el artículo 70 Constitucional que señala que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto, nos da como resultado que las contribuciones deban derivar de una ley en su sentido material y formal.

---

<sup>17</sup> SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, *Derecho Financiero Mexicano*, 14<sup>a</sup> ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1986, p. 261 y p. 262.

En su sentido formal quiere decir que una ley debe ser expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los Estados, cuando establezcan tributos locales o municipales (excepción a la regla anterior encontraríamos a los decretos ley o decreto delegado).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la garantía de legalidad tributaria implica que las contribuciones deben ser creadas y reguladas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Al respecto, el maestro Gabino Fraga al referirse al principio de legalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución señala lo siguiente:

*“El acto unilateral por medio del que se establece el impuesto, es, según el precepto constitucional, una ley, es decir, una ley en sentido formal, pues la Constitución en los casos en que habla de la ley se refiere a disposiciones que emanan del Poder Legislativo”<sup>18</sup>*

Adicionalmente, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina también son unánimes en señalar que, para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es necesario que en la ley se establezcan con toda certeza y precisión los elementos que la integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, base, tasa, forma y época de

---

<sup>18</sup> G. FRAGA, op. cit., p. 317.

pago, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

En efecto, este principio ha sido reiteradamente reconocido por nuestro máximo tribunal, en las jurisprudencias y tesis que a continuación se transcriben:

*"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que, conforme a la Constitución del Estado esta encargado de la función legislativa ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal,*

*deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.*

*Séptima Época:*

*Vols. 91-96 Amparo en revisión 5332/75 Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete*

*Vols. 91-96. pág. 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

*Vols. 91-96, pág. 92 Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente Arturo Serrano Robles.*

*Vols. 91-96, pág. 92. Amparo en revisión 5888/75 Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos Ponente. Arturo Serrano Robles*

*Vols. 91-96, pág. 92 Amparo en revisión 1008/76 Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos Ponente: Arturo Serrano Robles <sup>19</sup>*

**“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS** - *Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes” no sólo establece que la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactores, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad*

<sup>19</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, pág. 158.

*significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".*

*Séptima Epoca:*

*Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.*

*Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.*

*Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.*

*Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.*

*Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca, 31 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos.*<sup>20</sup>

**"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.** *La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.*

*Octava Epoca*

*Amparo en revisión 827/91. Grupo Editorial Sefi, S.A de C.V. 14 de octubre de 1991. Cinco votos. Ponente: José Antomo*

<sup>20</sup> Semanario Judicial de la Federación, 71-76, Primera Parte, Pleno, pág.173.

*Llanos Duarte. Secretario: Abraham S. Marcos Valdés.*<sup>21</sup>

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS.** En la tesis XXXVI/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 51, marzo de 1992, páginas 22 a 24, se estableció el criterio de que el artículo 2o de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas prevé el procedimiento para obtener la base del tributo en tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1o, causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2o. deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar será, en términos generales, el resultado de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, monto original de la inversión, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, conceptos éstos dentro de los que no quedan comprendidos los bienes por los cuales causan el impuesto este tipo de contribuyentes, pues los activos financieros, inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, por su naturaleza financiera y contable son bienes propios de la actividad empresarial que no realizan este tipo de contribuyentes; de igual manera, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, según deriva de las definiciones que de los mismos da el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas incorpora en su artículo 10, se configuran con motivo del desarrollo de una actividad empresarial, más aún, tratándose de activos fijos, la ley los define como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por su uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, de donde se sigue que no tienen tal naturaleza los bienes de los contribuyentes que conceden su uso o goce temporal a terceros para que sean éstos quienes los empleen en sus actividades empresariales; y, finalmente, el concepto de monto original de la inversión que define el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y

<sup>21</sup> Semanario Judicial de la Federación, Cuarta Sala, Tomo VIII-Noviembre 1991, Tesis: 4a. XXXVI/9, página 69.

*que también el numeral 10 de la Ley en análisis incorpora a la misma, si bien no concierne únicamente a la actividad empresarial, sino a cualquier actividad, se encuentra referida por el artículo 2o. únicamente a los terrenos que formen parte del activo de los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que configure la base tributaria para esta categoría de contribuyentes, al no guardar congruencia con el objeto gravado, pues el bien cuyo uso o goce se transmite puede ser diverso a un terreno y la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley.*

*Novena Época:*

*Amparo en revisión 5069/90. Esther Boyle Cohn de Mitrani. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 4847/90. Herlinda Gutiérrez viuda de Cea. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 4792/90. Laura Dond, Pasquel 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 3873/90. Manuel Palafox López y otra. 12 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*Amparo en revisión 4853/90. Carlos Vázquez Piñeiro y otro. 17 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela G.. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.*

*El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el diecinueve de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José, Vicente Agunaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela G., Juventino V. Pimentel y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz*

*Mayagoitia, Humberto Román Palacios. Olga María Sánchez Cordero y Juan N Silva Meza; aprobó, con el número 32/1995 (9a) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla México, Distrito Federal, a diecinueve de octubre de mil novecientos noventa y cinco.*<sup>22</sup>

Por su parte, el licenciado Adolfo Arrijo Vizcaino, señala lo siguiente con relación al principio de legalidad tributaria:

*“En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).*

*En realidad no podía ser de otra manera. La consagración de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.*

*Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes” significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho*

*Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir*

<sup>22</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Tomo II, Noviembre de 1995, Tesis: P./J. 32/95, página 29.



*este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad.*

*a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.*

*b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.<sup>23</sup>*

En los términos de lo anteriormente expuesto, es claro que al establecer cualquier tributo a cargo de los gobernados, el legislador debe definir con toda precisión todos y cada uno de sus elementos, así como el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que el particular conozca con certeza y precisión el importe de dicha obligación a su cargo y, además, de tal manera que no quede margen a actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad administrativa, para observar cabalmente el principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Lo anterior se encuentra íntimamente ligado con el principio doctrinario de certeza que analizamos en el capítulo anterior, el cual, según lo señalamos, se dirige a que todos los elementos del tributo se encuentren debidamente precisados a través de una ley en sentido formal y material.

Por tanto, cualquier disposición fiscal que pretenda regular alguno de los elementos sustanciales de una contribución, debe establecer con toda claridad y exactitud el alcance de las obligaciones a cargo de los sujetos, de tal

---

<sup>23</sup> A. ARRIJOA VIZCAINO, op. cit., p. 259 y p. 260.

suerte que éstos puedan determinar con toda certeza su obligación a contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, la garantía de legalidad tributaria exige que el contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de tal forma por la ley, que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales.

Así pues, podemos concluir que en la medida en que un tributo y sus elementos y alcance se establezcan con toda certeza en una ley de carácter formal y material, esto es, en una norma general y abstracta cuyo origen derive del poder público encargado de legislar, se respetara la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

#### **2.4. Garantía de proporcionalidad tributaria**

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra proporcionalidad viene del latín *porportionalitas, atis*; equivaliendo a “proporción” la cual viene igualmente del latín *proportionis*. de *pro* y *por gere si, tumb, poner*, significando, disposición, conformidad o correspondencia debida de la parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí. disposición u oportunidad para hacer o lograr una cosa.<sup>24</sup>

La garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, y tal como ya se señaló en el capítulo

---

<sup>24</sup> *Diccionario Enciclopédico Espasa*, Tomo XIX, 8ª ed., Espasa Calpe, S.A, Madrid 1979, p. 382.

que antecede, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público.

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente con relación a los impuestos:

**“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.** El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es “en atención a sus facultades” es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un “sacrificio”, tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que “todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una

doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 30, fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 40. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III Contribuir para los gastos públicos, así de la

*Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque si a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 80., 339 y 340.). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.*

*Séptima Época*

*Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos*

*Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos*

*Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.*

*Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.*"<sup>25</sup>

**"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. ....

*Séptima Época:*

<sup>25</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte HO, Tesis 387, página 358.

*Amparo en revisión 2598/85.- Alberto Manuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.*

*Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farías Saicedo.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.*

*Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.*

*Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.*

*Amparo en revisión 4528/85.- Jean Vandenhaute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava.<sup>26</sup>*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de

<sup>26</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Pleno Tomo I, Parte SCJN, Tesis 170, página 171.

*causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*

*Septima Epoca:*

*Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.*

*Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.*

*Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.<sup>27</sup>*

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE VIOLA LO DISPUESTO POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS.-** El artículo 24 transitorio de la Ley que Establece, Reforma, adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que señala que los contribuyentes que por el año de 1993 estén obligados a presentar declaración anual en términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año sumando al monto del impuesto que resulte, conforme al Título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%, viola lo dispuesto por la fracción IV del artículo

<sup>27</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, p.1991.



31 constitucional, pues conforme al mismo los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en un monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos, y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. En la especie, el precepto reclamado viola ese requisito porque el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo, como tampoco lo es el que se tenga o no la obligación de presentar declaración anual, además de que la fijación de la sobretasa contemplada por el precepto reclamado, rompe con la progresividad de las tarifas que contempla el Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### *Séptima Epoca*

*Amparo en revisión 2598/85 - Alberto Manuel Ortega Venzor.- 26 de noviembre de 1985 - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.*

*Amparo en revisión 2980/85.- Jesús Farias Salcedo.- 26 de noviembre de 1985 - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.*

*Amparo en revisión 2982/85.- Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.*

*Amparo en revisión 4292/85.- Juan Carlos Francisco Diaz Ponce de León - 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.*

*Amparo en revisión 4528/85 - Jean Vandenhoute Longard.- 26 de noviembre de 1985.- Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava.<sup>28</sup>*

**“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos

<sup>28</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 296, pag. 276

*pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad económica de contribuir a los gastos públicos, potencialidad que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de obligación*

*Novena Epoca*

*Amparo en revisión 113/95. Servitam de México, S.A de C.V., 9 de noviembre de 1995 Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.*

*El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis.*<sup>29</sup>

Las jurisprudencias y tesis antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Otro elemento que se observa en las jurisprudencias citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los impuestos como tributos,

<sup>29</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis P.XXXI/96, pag. 437.

éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

Al respecto, cabe recordar lo que analizamos en el capítulo que antecede cuando hablábamos de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, en donde señalamos que para que se cumpla con dicho principio no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Claro ejemplo de ello, según lo mencionamos, es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en ciertos casos la aplicación de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, cabe señalar que la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que no obstante un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional, siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias:

***“ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 2º DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de la utilización de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de***

*tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades*

*Amparo en revisión 2423/96 Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario. Miguel Angel Zelonka Vela.*

*Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana de Aluminio, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.*

*Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998 Once votos Ponente: Juan Díaz Romero Secretario: Armando Cortés Galván.*

*Amparo en revisión 2322/97 Schlumberger Servicios, S.A de C.V 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.*

*Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998 Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario Armando Cortés Galván*

*Amparo en revisión 2716/97 Lagg's Tetley. SA de C.V. 31 de agosto de 1998 Once votos. Ponente Guillermo I Ortiz Mayagoitia Secretario Lourdes Margarita García Galicia.<sup>30</sup>*

**‘RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA** La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al

<sup>30</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis P./J. 67/98, pág. 8.

*sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo*

*Amparo en revisión 1573/94 María Guadalupe Olea Sánchez 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente. Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.*

*Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Guetrón. Secretario. Francisco J. Sandoval López*

*Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.*

*Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.*

*Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo Ponente Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz* <sup>32</sup>

Por otra parte, cabe señalar que la proporcionalidad tributaria debe analizarse en función del tipo de impuesto de que se trate, esto es, si se está en presencia de un impuesto que grava al ingreso, el gasto, el consumo, o el patrimonio.

En el caso del impuesto al valor agregado, como más adelante lo analizaremos, es un impuesto indirecto que grava al consumo, pues grava el valor agregado que se va generando en ciertos actos o actividades relacionados con el consumo de bienes o servicios, de tal forma que incide únicamente respecto de aquel sujeto que tenga el carácter de consumidor final de los actos o actividades por los cuales se cause el impuesto.

En este sentido, el impuesto al valor agregado como impuesto indirecto, a diferencia del impuesto sobre la renta, no es un tributo que grave directamente al patrimonio de los sujetos, sino que grava a éstos a través del valor agregado que se genera por la realización de actos y actividades que se encuentran relacionados con el consumo de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, el impuesto al valor agregado grava el valor agregado que se genera con motivo de la realización de determinados actos o actividades

---

<sup>32</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Mayo de 1997, Tesis P./J. 31/97, pág. 59.

relacionados con el consumo de bienes o servicios, lo cual se desprende del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme al cual el tributo se genera cuando se enajenan bienes, se prestan servicios independientes, se otorga el uso o goce temporal de bienes o se importan bienes o servicios.

En el caso de los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado, el cumplimiento al principio de proporcionalidad no se mide en función al ingreso de la persona, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta, sino dependiendo de sí la ley reconoce los efectos que el propio tributo genera.

De acuerdo con lo anterior, en principio, el impuesto al valor agregado respeta la garantía de proporcionalidad tributaria, pues quien más actos o actividades gravadas realiza, pagará más impuesto que aquél que se abstiene de realizar los actos gravados o los realiza en menor medida.

Lo anterior, ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se desprende de las tesis que a continuación se transcriben:

***"VALOR AGREGADO. EL ARTICULO 1° DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CALCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ABRIL DE 1995). De conformidad con lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las contribuciones deben ser proporcionales, gravando más a los que tienen mayor capacidad contributiva. Ahora bien, al establecerse en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado una tasa del quince por ciento, aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados, no se viola el precepto constitucional referido, dado que conforme al sistema que rige al impuesto al valor***

*agregado, al que doctrinalmente se le puede calificar como indirecto, el monto del precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado. pues el que tiene ésta en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento del bien o servicio adquirido. Así, la tasa fija del quince por ciento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.*

*Amparo en revisión 1989/96. Maximino Rubén Cerón López. 3 de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausentes: José de Jesús Gudiño Pelayo Ponente Mariano Azuela Gutron. Secretario Ariel Alberto Rojas Caballero* <sup>32</sup>

**"VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL LAS HIPOTESIS DE SU TRASLACION REFLEJAN EXACTAMENTE LA MISMA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA SITUACION ECONOMICA DE LOS CONSUMIDORES FINALES** *Las hipótesis del impuesto al valor agregado, como son el adquirir determinado bien, usar o gozar temporalmente de algún bien o recibir un servicio, reflejan la misma capacidad contributiva de los consumidores finales que deben pagar dicho tributo, independientemente de su situación económica, pues ésta es ajena al elemento considerado por el legislador para establecer el traslado del gravamen; y, como los citados consumidores deben pagar una cantidad equivalente al monto del citado tributo, se respeta el principio de proporcionalidad tributaria consignado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.*

*Amparo en revisión 363/96 Daniel Cervantes Flores 21 de noviembre de 1996 Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Gutron. Secretaria: Ma Estela Ferrer Mac Gregor Poisot* <sup>33</sup>

Como se desprende de las tesis antes transcritas, la proporcionalidad tributaria con respecto al impuesto al valor agregado como

<sup>32</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Septiembre de 1997, Tesis P. CXXXIX/97, p. 207.

<sup>33</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Febrero de 1997, Tesis P.XI/97, p. 191.



impuesto indirecto, no se mide en función de los ingresos o el patrimonio como sucede en el caso del impuesto sobre la renta, sino que dicha proporcionalidad se determina con base en la mayor o menor realización de actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y el precio que representen dichos actos o actividades, de tal forma que pagará más impuesto aquella persona que lleve a cabo más actos o actividades gravadas.

Aunado a lo anterior, debe señalarse que la proporcionalidad en el caso del impuesto al valor agregado como impuesto indirecto, se mide de igual forma a partir de que se grave efectivamente el objeto del impuesto, esto es, el valor que haya sido agregado a los actos o actividades relacionados con el consumo de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de tal forma que se grave exclusivamente a la persona que tenga el carácter de consumidor final de dichos bienes o servicios.

Esto es, la proporcionalidad en el caso del impuesto al valor agregado, se encuentra íntimamente vinculada con el objeto del impuesto, es decir, con el valor que es agregado a los actos o actividades relacionados con el consumo final de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, en virtud de que el objeto del impuesto al valor agregado, como su nombre lo indica, es precisamente gravar el valor que se agrega a ciertos actos o actividades relacionados con el consumo de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de que sea al consumidor final de dichos bienes o servicios, a quien finalmente se grave con el impuesto que nos ocupa.

En este sentido, en la medida en que se grave efectivamente el objeto del impuesto al valor agregado, la garantía de proporcionalidad tributaria será respetada, pues de esta manera se gravará de manera exclusiva a aquel contribuyente que tenga el carácter de consumidor final de dichos actos o actividades.

La forma a través de la cual se grava efectivamente al objeto del impuesto al valor agregado y, por ende, al consumidor final de los actos o actividades relacionados con el consumo final de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es permitiendo a cada contribuyente que forma parte de la cadena productiva de dichos bienes o servicios, el acreditamiento del impuesto pagado con motivo del consumo de bienes o servicios necesarios para la realización de sus actividades gravadas, en contra del impuesto a su cargo.

Lo anterior, en virtud de que mediante el acreditamiento del impuesto, que posteriormente analizaremos más a detalle, se grava efectivamente el objeto del impuesto que nos ocupa, lo que permite que los sujetos que forman parte de la cadena productiva de los actos o actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, paguen únicamente el impuesto que les corresponda cuando tenga el carácter de consumidor final y no de intermediario.

En efecto, en virtud del procedimiento de acreditamiento previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente, al recibir el pago del impuesto que traslada recupera el que a él le hubieran repercutido con

motivo de la realización de actos o actividades relacionados con el consumo de bienes o servicios gravados por dicha Ley, por lo que entera únicamente una diferencia por concepto de impuesto a su cargo, lo que permite que se grave efectivamente el objeto del impuesto que nos ocupa y, por ende, al contribuyente cuando únicamente tenga el carácter de consumidor final de dichos bienes o servicios, pues al pagar dicha diferencia será quien exclusivamente pague un gravamen sobre el valor que haya sido agregado a los bienes o servicios durante el proceso de producción de los mismos, hasta antes de que los consuma.

En otras palabras, mediante el procedimiento de acreditamiento previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se cumple con el objeto del impuesto que nos ocupa, que es gravar el valor que es agregado a determinados actos o actividades relacionadas con el consumo final de bienes o servicios, con lo que se grava al contribuyente cuando exclusivamente tiene el carácter de consumidor final de dichos bienes o servicios, pues al permitir a los contribuyentes acreditar el impuesto que les haya sido trasladado, contra el impuesto que se genere como consecuencia de los actos o actividades gravadas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstos tendrán la posibilidad de ir recuperando en cada etapa de la cadena productiva de los bienes y servicios gravados, el impuesto que les sea trasladado, de tal forma que quedarán obligados a pagar el impuesto únicamente por la parte que corresponda al valor que sea agregado a los bienes o servicios que consuman en su carácter de consumidores finales.

De no permitirse el acreditamiento del impuesto que nos ocupa, se originaría que en cada etapa de la cadena productiva de los bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se fuera generando un

impuesto que tendría que ser absorbido por el contribuyente no obstante no tuviera el carácter de consumidor final de dichos bienes o servicios, lo que ocasionaría que dicho impuesto fuera acumulativo, generando así el efecto económico conocido como en cascada que se analizará en el capítulo posterior.

De hecho, cabe señalar que todo lo antes expuesto encuentra sustento en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que se señaló en su parte conducente textualmente lo siguiente:

*“La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en “cascada”, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales*

*El impuesto al valor agregado que se propone en esta Iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia: En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna”<sup>34</sup>*

Así pues, en la medida en que no se permita el acreditamiento del impuesto al valor agregado, o bien, se limite éste, no se respetará el principio de proporcionalidad tributaria que nos ocupa, pues el sujeto pasivo tendría que pagar un impuesto mayor al que realmente le correspondería si se le permitiera ir recuperando parte del impuesto al que no se encuentra obligado por no tener el

<sup>34</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1980.

carácter de consumidor final de bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En resumen de lo antes expuesto, podemos señalar que el impuesto al valor agregado resulta proporcional en la medida en que:

a) Pague más impuesto quien realiza mayor número de operaciones gravadas.

b) Permita el acreditamiento, esto es, la facultad del contribuyente a reducir del impuesto a su cargo, el impuesto que a su vez otros contribuyentes le trasladaron, con la finalidad de que pague únicamente aquel que le corresponda como consumidor final.

## **2.5. Garantía de equidad tributaria**

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra equidad viene del latín *aequitas*, *atias*, de *aequus*, igual, significando igualdad de ánimo, bondadosa templanza habitual: propensión a dejarse guiar, o fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por texto terminante de la ley.<sup>35</sup>

La doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

---

<sup>35</sup> Diccionario Enciclopédico Espasa, op. cit., Tomo X, p. 629.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos.<sup>36</sup>

Así pues, una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las siguientes jurisprudencias y tesis:

*"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se*

<sup>36</sup> JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS, Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, p. 78.

*respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.*

*Séptima Epoca:*

*Amparo en revisión 6168/63 Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.*

*Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.*

*Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos*

*Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Toluca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.<sup>37</sup>*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para

<sup>37</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis: 173, pág. 173.

que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

*Séptima Epoca:*

*Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central". S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 2502/83 Servicios Profesionales Tolteca. S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos*

*Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.*

*Amparo en revisión 5413/83 Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos.*

*Amparo en revisión 441/83 Cerillos y Fósforos "La Imperial". S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.*<sup>38</sup>

**"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL-** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se

<sup>38</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275, pág. 275 y Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 44.



*establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*

*Novena Epoca*

*Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorón.*<sup>39</sup>

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

Asimismo, de lo antes analizado, es claro que también las disposiciones que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

---

<sup>39</sup> Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca, Tomo II, Pleno, Tesis P.CXII/95, diciembre 1995, pág. 208.

Cabe señalar que a partir del año de 1995, con motivo de la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se expidieron nuevos criterios respecto a la garantía de equidad tributaria.

Un primer criterio que vino a delimitar la garantía de equidad tributaria por la nueva integración del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue la distinción realizada entre el principio de igualdad establecido en el artículo 1º constitucional y el principio de equidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV en comento.

Tal distinción se basa en la idea de que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria, ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma.

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, pero la misma sólo es permitida en casos que resulta justificada su distinción (fines extra fiscales).

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resulten de la ley deben ser proporcionadas y adecuadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, supere el juicio de equilibrio en sede constitucional.

El anterior criterio fue sustentado en la siguiente jurisprudencia:

*“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria. a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

*Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos. unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel Secretario Constancio Carrasco Daza.*

*Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel Secretaria. Rosalba Becerril Velázquez.*

*Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas. Sociedad de Autores de Interés Público 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Humberto Román Palacios Secretario Manuel Rojas Fonseca.*

*Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores*

*Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.<sup>40</sup>*

Uno de los elementos que más han venido incidiendo sobre la idea de igualdad de trato ante circunstancias iguales (equidad), ha sido la idea de que puede autorizarse un trato desigual para situaciones iguales o viceversa, en los casos que existan fines que así lo justifiquen. Lo anterior ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

**"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que con carácter general, los poderes públicos tengan en

<sup>40</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97, página 43.

*cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*

*Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.*

*Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.*

*Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanmidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.*

*Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.*

*Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos<sup>41</sup>*

<sup>41</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, Pleno, página 36.*

Cabe señalar que la existencia de fines extrafiscales que puedan venir a justificar el establecimiento de situaciones de inequidad tributaria ha tenido como consecuencia que se genere una sensación de injusticia e inseguridad jurídica, ante la posibilidad de que en cualquier momento se aduzca la existencia de fines extrafiscales que no tengan razón de ser o que, incluso, no sean acordes o coincidentes con la garantía en análisis.

Precisamente, para evitar la arbitrariedad que lo anterior puede generar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que si bien es cierto que los fines extrafiscales en ocasiones pueden traer como consecuencia la justificación de dar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, es necesario que dichos fines no se aparten y se desprendan de la propia ley, exposición de motivos o de alguna parte del proceso legislativo.

Lo anterior ha sido reconocido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 2458/96, promovido por Manuel Albarrán Macouzet, en cuya sentencia, en la página 53, se señaló textualmente lo siguiente:

*“Finalmente, es importante aclarar que el hecho de que los contribuyentes se encuentren en la misma hipótesis de causación, no impide que se lleguen a establecer exenciones apoyadas en fines extrafiscales, pero tales exenciones siempre deberán estar justificadas ya sea en la propia ley, en su iniciativa, en la exposición de motivos o en cualquier periodo del proceso legislativo, de tal modo que los particulares estén en aptitud de conocer su origen y causa y, en su caso, ofrecer las pruebas y/o alegatos con las que se puedan desestimar.*

*Por ende, no es a esta Suprema Corte a la que corresponde justificar las exenciones, ya que ello, única y exclusivamente es*

*tarea, facultad y obligación de los órganos encargados de creación de leyes.”*

Para concluir, debemos señalar que desde nuestro punto de vista, las garantías o principios constitucionales deben ser objeto de observancia en todo momento especialmente al momento de legislar en materia tributaria.

Lo anterior, debido a que sí bien los contribuyentes se encuentran obligados al pago de diversos tributos, también lo es que los legisladores se encuentran igualmente obligados de manera directa a cumplir con las garantías que fueron objeto de estudio en el presente capítulo.

Lo que es más, aun y cuando las diversas leyes fiscales pretenden cumplir con los principios constitucionales en materia fiscal, el equilibrio que se pretende guardar dentro de la relación jurídica-tributaria, puede verse afectado.

Lo anterior es así, por virtud de que sí bien los principios se pueden contemplar claramente dentro de una ley, las autoridades pueden actuar arbitrariamente, violando la garantía de seguridad jurídica actualizada al presentarse los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad.

Lo que se pretende es que las garantías tributarias constitucionales no sólo se encuentren previstas dentro de la ley, sino que de igual forma las autoridades, y en especial las fiscales, las respeten, a efecto de mantener una sana relación tributaria.

### CAPITULO III

#### **ESTUDIO DE LOS ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO IMPUESTO INDIRECTO**

Dado que el presente trabajo tiene como objeto el análisis de una disposición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, resulta importante analizar los aspectos fundamentales del impuesto que dicha ley regula, pues resulta trascendente entender sus características más esenciales para comprender con toda certeza el estudio constitucional que más adelante se realiza del artículo 4 de dicho ordenamiento tributario.

Es por ello, que en el presente capítulo se hará una exposición, si bien breve, de las características del impuesto al valor agregado como impuesto indirecto, sus antecedentes, la estructura de la ley vigente que lo contiene y regula, así como su aplicación práctica de conformidad con lo previsto por dicha ley.

#### **3.1. Impuestos directos e impuestos indirectos**

Primeramente, resulta importante señalar que la clasificación de los tributos no tiene consagración alguna en nuestro derecho, esto es, en nuestros ordenamientos jurídicos, por lo que hay que atender a lo que se ha señalado al respecto en la doctrina tributaria.

Doctrinalmente han sido múltiples y variadas las clasificaciones que de los tributos, como el impuesto al valor agregado, se han llevado a cabo.



En efecto, a través de la doctrina tributaria se han llevado a cabo diversas clasificaciones de los tributos, ello con base en sus características particulares.

Así por ejemplo, los autores que apoyan una tendencia tradicional han clasificado a los tributos en:

- Directos e indirectos
- Reales y personales
- Generales y Especiales
- Específicos y Ad-valorem

Por su parte, otro tipo de autores; los que apoyan una clasificación moderna, han señalado que los tributos se clasifican en:

- Sobre bienes y servicios
- Sobre ingresos y la riqueza

Como puede observarse, son variadas las clasificaciones que a través de la doctrina se han realizado de los tributos, pues es claro que si bien se establecen con el mismo propósito, esto es, para recaudar los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público, también lo es que gozan de características muy especiales que los distinguen unos de otros

Ahora bien, en virtud del tipo de impuesto que nos ocupa en el presente trabajo, nos abocaremos al análisis de las que se consideran las dos principales categorías o clasificaciones de los impuestos como tributos, a saber, los impuestos directos y los impuestos indirectos, ello con la finalidad

de proporcionar los elementos que llevan a determinar la naturaleza jurídica tributaria del impuesto al valor agregado como impuesto indirecto.

Con respecto a la clasificación que nos ocupa, el maestro Sergio Francisco de la Garza en su obra “Derecho Financiero Mexicano”, señala lo siguiente:

*“Esa clasificación tiene poco de jurídico y en México es además irrelevante. Por ser muy imprecisa se presta a innumerables confusiones. Sin embargo, aparece como referencia en la mayor parte de los tratados de Derecho Financiero y de Ciencia de las Finanzas Públicas.*

*Respecto a la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, existen varios criterios, que vamos a examinar.*

#### **- Clasificación basada en la incidencia del impuesto**

*Según un criterio, son impuestos directos aquéllos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio: de acuerdo a este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en ese forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquéllos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el impuesto al valor agregado, pues el comerciante expresamente traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.*

*Este criterio, aunque es muy sugestivo, ha sido criticado por muchos cultivadores de la ciencia y del derecho financiero. Veamos, por ejemplo, la crítica de Jarach:*

.....

#### **- Criterio administrativo, o del padrón**

*Otro criterio, más aceptado por la generalidad de los tratadistas, es el que considera como impuestos directos a los que gravan periódicamente –mensual, anualmente, etc.–, situaciones que presentan una cierta permanencia y*

*estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado.*

*En cambio, de acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos aquéllos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible hacer y mantener un padrón de contribuyentes. Tales son los casos del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sucesorio*

*Sin embargo, este criterio ha recibido críticas. Por ejemplo: muchos se rehusan a aceptar que un impuesto como el sucesorio, de tasa progresiva y altamente personalizado sea considerado como un impuesto indirecto y otros señalan que en una pequeña variación de la técnica de un impuesto, por ejemplo, el sistema de recaudación del impuesto sobre la renta de lo productos del trabajo (salarios), puede hacer cambiar el mismo impuesto de una a otra clasificación.*

#### **- Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva**

*Este criterio, expuesto por Jarach, es explicado de la manera siguiente:*

*“La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.*

*En cambio, son manifestaciones indirectas, todas aquéllas en que no se toma como base de la imposición de la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base de la riqueza misma.”*

#### **- Conclusión**

*Todas las anteriores teorías tienen objeciones, porque en determinados casos se encuentran diferencias en su aplicación, lo que es natural, por tratarse la ciencia financiera de una*

*ciencia social, y por tanto, no exacta. Por otra parte, un mismo impuesto puede quedar clasificado de idéntica manera no obstante la diversidad de los criterios identificadores.*

*Por tanto, recomendamos que cuando se lean a los tratadistas o las tesis jurisprudenciales, se procure averiguar cuál de todos los criterios es el utilizado por cada autor, para poder entender debidamente la exposición. Por otra parte, esta clasificación no tiene consagración legal en nuestro Derecho, ni aún por vía simple de referencia, pues cuando se pretendió introducir, al proyectarse la Constitución Federal de 1857 el precepto relativo se eliminó. En otros países como Argentina, en que la Constitución ha utilizado esta clasificación para hacer una división de poderes fiscales entre la Federación y los Estados ha producido muchos dolores de cabeza en su aplicación, precisamente por su imprecisión”<sup>42</sup>*

Como podrá advertirse de la transcripción antes efectuada, el maestro De la Garza señala que la clasificación de los impuestos que nos ocupa es demasiado imprecisa, pues las corrientes que han pretendido definirla han sido severamente criticadas.

No obstante lo anterior, consideramos que resumiendo las corrientes en que se apoya el maestro De la Garza para establecer la clasificación de los impuestos que nos atañen, son impuestos directos aquellos que no pueden trasladarse por el sujeto pasivo, pues finalmente inciden directamente sobre su patrimonio y su capacidad contributiva, tienden a ser permanentes, es decir, gravan situaciones constantes, además de que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, como lo son el patrimonio o la riqueza; mientras que los impuestos indirectos son aquellos que pueden trasladarse por el sujeto pasivo al no recaer directamente sobre su patrimonio sino en el de la persona a quien se le traslada el impuesto de que se trate, como lo es el caso del impuesto al valor agregado, no tienden a ser

---

<sup>42</sup> S. DE LA GARZA, op. cit., p. 377, 378 y 379.

tan permanentes como los directos, esto es, se causan por situaciones ocasionales, además de que no recaen sobre manifestaciones directas de la riqueza, sino sobre manifestaciones tales como el consumo, en las que no se toma de manera directa la riqueza como objeto susceptible de ser gravado.

A fin de entender con toda precisión a que se refiere el maestro De la Garza cuando habla de que un impuesto indirecto es aquél que a diferencia del directo se traslada, debe señalarse lo que debe entenderse por la traslación de un impuesto.

Señala Lucien Mehl citando a Tissier que: “ciertos impuestos son soportados definitivamente por quienes efectúan su pago y, por ende, recaen directamente sobre los deudores, en tanto que otros impuestos no permanecen a cargo de quienes han sido gravados, sino que se repercuten por parte de los que los han satisfecho a unos terceros, verdaderos deudores fiscales que de esta manera no son gravados más que indirectamente.”<sup>43</sup>

En relación con lo anterior, señala Emilio Margain Manautou en su obra “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, que la traslación de un impuesto se verifica en tres fases:

- a) Percusión
- b) Traslación
- c) Incidencia

---

<sup>43</sup> LUCIEN MEHL, Elementos de Ciencia Fiscal, Casa Editorial Bosh, Barcelona 1964, p. 97.

“La percusión implica la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo que realiza las hipótesis previstas por la ley fiscal generadora del crédito fiscal.

La traslación implica el traspaso de la carga a otra persona.

La incidencia es la caída o impacto económico sobre la persona que proporcionará al contribuyente el importe necesario para que éste cumpla con su obligación de tributar.

El monto equivalente al gravamen que se traslada a un tercero, no es para éste un impuesto, sino una carga, pues el sujeto trasladado e incidido no es con relación a la operación, actividad o hecho de que se trate, sujeto pasivo, sino lo que la doctrina denomina sujeto económico.<sup>744</sup>

De acuerdo con lo anterior, resulta claro que la traslación del impuesto implica que el mismo se pague con el patrimonio de un tercero, esto es, que la carga económica del impuesto incida en una persona que no es el sujeto pasivo del mismo, por lo que finalmente será pagado o cubierto con el patrimonio de una persona distinta al sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, continuando con la clasificación de los impuestos directos e indirectos, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, señala respecto de los mismos textualmente lo siguiente:

---

<sup>44</sup> EMILIO MARGAIN MANAUTOU, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1991, p. 103.

*“Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo.*

*De acuerdo con el primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades del sujeto pasivo y el pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.*

*De acuerdo con estas definiciones, se pueden clasificar entre los impuestos directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz, cuando el propietario habita su casa, el impuesto sobre herencias y legados, y el impuesto sobre donaciones y, entre los indirectos, los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, etc*

*Desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, al contrario, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes*

*De acuerdo con este criterio, son impuestos indirectos, por ejemplo, los que gravan las herencias y legados, la compraventa, etcétera, y directo el de la renta*

*La existencia de estos dos criterios y la natural dificultad de clasificar los impuestos en uno u otro grupo, dan lugar a confusiones y a que gravámenes que ciertos países o autores consideran directos, otros los clasifican como indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados, desde el primer punto de vista, es directo, y desde el administrativo, indirecto. Sin embargo, en la mayor parte de los casos los impuestos son directos o indirectos de acuerdo con los dos criterios.”<sup>45</sup>*

<sup>45</sup> ERNESTO FLORES ZAVALA, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 23ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1981, p. 255.

Al igual que el maestro De la Garza, Ernesto Flores Zavala advierte que la clasificación de los impuestos en directos e indirectos es incierta, pues de conformidad con los criterios que existen al respecto es difícil llegar a precisar con toda exactitud cuándo se trata de un impuesto directo y cuándo de uno indirecto.

Sin embargo, se puede señalar que el maestro Flores Zavala se inclina en el sentido de definir a los impuestos directos como aquéllos que no se pueden repercutir, esto es, que no se pueden trasladar, por lo que el sujeto obligado a ellos es el mismo que los paga, siendo que los indirectos son los que se trasladan por lo que el sujeto pasivo de los mismos no es el obligado a pagarlos.

Asimismo, y a partir de un criterio administrativo, distinto al de la repercusión antes precisado, se puede señalar que tanto el maestro Flores Zavala como De la Garza, son concordantes en definir a los impuestos directos como aquellos que son permanentes y estables y a los indirectos como ocasionales y accidentales.

Finalmente, cabe señalar que el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno con respecto a los impuestos directos e indirectos apunta lo siguiente:

*"Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Maragin Manautou: "En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el*

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



*indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que esta respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutible, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...”*

*En tales condiciones pensamos que lo correcto es afirmar que los tributos directos son lo que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.*

*Como ejemplo de los primeros, podemos citar al Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México*

*Por otra parte, el caso típico de un tributo indirecto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo como pueden ser, entre otras: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.*

*De modo que, resumiendo nuestras ideas en torno a esta clasificación, podemos señalar que, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.”<sup>46</sup>*

Como se puede advertir, el maestro Arrijoa Vizcaíno, señala una connotación distinta a la de los dos autores antes citados para diferenciar a los impuestos directos de los indirectos.

Para el maestro Arrijoa, un impuesto es directo en la medida en que grave utilidades o rendimientos, siendo un claro ejemplo de ello el impuesto sobre la renta, mientras que será indirecto cuando tenga por objeto

<sup>46</sup> A. ARRIJOA VIZCAINO, op. cit., p. 474 y 475.

gravar una serie de operaciones relacionadas con el consumo, como lo es el impuesto al valor agregado.

Con base en lo señalado por los autores antes citados, y no obstante que la doctrina no es precisa en encontrar una clasificación exacta, podemos concluir que los impuestos directos y los indirectos se distinguen con base en las siguientes características:

***a) Impuestos directos***

- Son impuestos que gravan a las utilidades o al rendimiento.
- Son impuestos que no se trasladan o repercuten, razón por la cual gravan directamente al patrimonio del sujeto pasivo del tributo.
- Desde un punto de vista administrativo son permanentes, esto es, gravan situaciones que presentan una cierta permanencia.
- El impuesto más representativo es el impuesto sobre la renta.

***b) Impuestos indirectos***

- Son impuestos que gravan operaciones relacionadas con el consumo y no a las utilidades o al rendimiento.
- Son impuestos que se trasladan o se repercuten, razón por la cual no gravan directamente al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, sino el de aquél al que le es trasladado el impuesto respectivo.
- Desde un punto de vista administrativo son ocasionales, esto es, gravan situaciones transitorias.
- El impuesto más representativo es el impuesto al valor agregado.

En este sentido, podemos advertir que de conformidad con la doctrina tributaria; y aún cuando ésta no es del todo uniforme para establecer una clasificación exacta entre impuestos directos e indirectos, que el impuesto al valor agregado, objeto del presente trabajo, es un impuesto indirecto, pues no obstante que desde un punto de vista administrativo, según los autores antes citados, no grava situaciones incidentales, grava una serie de operaciones relacionadas con el consumo, además de que tiene que ser trasladado.

En efecto, como se analizará en el apartado siguiente del presente capítulo, el impuesto al valor agregado grava ciertas operaciones relacionadas con el consumo, tales como la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, además de que debe ser trasladado por el sujeto pasivo lo que significa que no grava directamente su patrimonio sino el de aquél al que se lo traslada.

Así pues, desde un punto de vista personal, el impuesto al valor agregado tiene la connotación de un impuesto indirecto, pues a diferencia de los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, no grava directamente al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, sino que incide de manera indirecta, a través de las operaciones relacionadas con el consumo que grava, a un sujeto distinto del sujeto pasivo del impuesto, al cual debe ser trasladado el mismo.

Ahora bien, una vez apuntado lo anterior, se estima conveniente señalar las ventajas y desventajas que representan tanto los impuestos directos

como los indirectos, para lo cual nos apoyaremos en lo establecido y señalado por las diversas corrientes de la doctrina tributaria.

Así pues, la doctrina ha señalado las siguientes ventajas y desventajas de los impuestos directos:

### ***- Impuestos directos***

#### ***a) Ventajas***

- Se dice que esta clase de impuestos aseguran al Estado una renta cierta y conocida, pues el legislador al saber quienes pagan el impuesto, conoce el rendimiento del mismo.
- Hacen posible la realización de la justicia fiscal debido a que al gravar a las utilidades o rendimientos se permite establecer una serie de deducciones.
- Tienen fijeza, esto es, su rendimiento es constante aún en época de crisis.

#### ***b) Desventajas***

- Como gravan a las utilidades o rendimientos del sujeto pasivo, una cuota muy elevada del mismo provocaría inconformidades, razón por la cual deben establecerse de la manera más justa posible.
- Como consecuencia de lo anterior son de tendencia evasiva.
- Este tipo de impuestos deja de gravar a un gran sector social, que es aquél que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia.

### ***- Impuestos indirectos***

#### ***a) Ventajas***

- Permiten gravar a todo sector de la población que escapa de los impuestos directos.

- Tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos etc , y, por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan.
- Al no gravar de manera directa a las utilidades o rendimientos, su establecimiento provoca menos inconformidades que los impuestos directos.
- Se dice que son voluntarios, en la medida en que sólo los paga el que realiza la operación de consumo gravada. No obstante ello, situación distinta ocurre cuando se trata de artículos de primera necesidad, en donde obviamente el pago no es voluntario sino forzado.
- Consisten en una forma viable de cubrir los presupuestos contemporáneos, pues éstos no sólo deben cubrirse a través de impuestos directos.

#### *b) Desventajas*

- Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, pues en la medida en que deban llevarse a cabo operaciones de consumo de primera necesidad, el primero de ellos no tendrá otra opción mas que pagar el impuesto respectivo, lo que repercute evidentemente en su economía.
- No tienen fijeza, pues su rendimiento no es constante, ya que en épocas de crisis las operaciones de consumo que gravan se restringen.
- Provocan abusos en la cadena productiva, ya que el impuesto puede disfrazarse en el precio respectivo.

Como puede observarse de lo antes señalado, no existe una clara ventaja de los impuestos directos sobre los indirectos o viceversa, razón por la cual al legislador tributario le corresponde una difícil tarea, la cual consiste en determinar la fijación del impuesto que resulte más justo con base en los principios doctrinarios y constitucionales analizados en capítulos anteriores

Así pues, una vez que hemos determinado la naturaleza del impuesto al valor agregado como impuesto indirecto dentro de la doctrina tributaria y se han señalado algunas de sus ventajas y desventajas como tal, a continuación se analizarán los antecedentes de la ley que lo regula, así como la estructura vigente de dicha ley y su aplicación práctica.

### **3.2. Antecedentes y características de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Como ha quedado señalado en el apartado que antecede, con base en la doctrina tributaria, y a partir de una opinión particular, el impuesto al valor agregado consiste en un impuesto indirecto.

Ahora bien, el impuesto al valor agregado se encuentra contenido y regulado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual enteró en vigor el 1° de enero de 1980, siendo que la misma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978.

Esto es, la citada Ley se publicó poco más de un año antes del inicio de su vigencia, ello con la finalidad de que los contribuyentes la conocieran antes de quedar obligados a su observancia, lo que jurídicamente se conoce como *vacatio legis*.

La promulgación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado abrogó principalmente a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos

Mercantiles, que en aquellas fechas tenía una antigüedad de más de 30 años de estarse aplicando en México.

También abrogó a algunas otras leyes y diversos decretos de impuestos especiales, dentro de los cuales se encuentran, entre otros, los siguientes:

1. Ley del Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera
2. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
3. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
4. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el benzol, toluol, xitol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del País.
5. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
6. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para Uso de Gas Licuado de Petróleo.
7. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
10. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
11. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes
12. Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
13. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
14. Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio o

Televisión.

15. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

16. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.

17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.

Como puede observarse, mediante la Ley del Impuesto al Valor Agregado fueron abrogados diversos ordenamientos legales, el más importante de ellos la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ahora bien, de la Exposición de Motivos de la Iniciativa que dio origen a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se infiere que su instauración es con el propósito de mejorar la estructura tributaria, dando un mayor impulso a la economía de México, además de que este sistema ya estaba operando en otros países tales como Alemania, Argentina, Brasil, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Holanda, Italia y Reino Unido, entre otros.

Asimismo, de dicha exposición se infiere que las principales características que traería la aplicación de la Ley e impuesto que nos ocupa serían:

- I. La principal referida a eliminar o evitar a través del procedimiento de acreditamiento del impuesto (la cual se analizará con posterioridad) el efecto en cascada que producía el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que este impuesto al no poder acreditarse se causaba en cada una de las etapas de producción y comercialización, incrementando por ende en cada una de dichas etapas los costos y precios.



En efecto, en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se señaló, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:

*· La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en "cascada", es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales*

*Existe la conciencia en el público de que paga el impuesto federal sobre ingresos mercantiles sólo con la tasa general de 4%, sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere, pero, en general, no puede percatarse de las numerosas ocasiones en las que un bien al pasar de una mano a otra, volvió a causar el mismo 4%, ya que el efecto repetitivo del gravamen queda totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios*

*Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinan que en promedio los consumidores pagan más del 10% por los bienes o servicios que adquieren, como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del actual impuesto sobre ingresos mercantiles.*

*Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afecta más severamente a bienes que consume la mayoría de la población y que son producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente sólo pueden hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realicen las restantes. En esta forma, es el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soporta la mayor carga fiscal*

*En cambio el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, en consecuencia, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.*

*Por la circunstancia apuntada fue necesario crear, en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para establecer el equilibrio entre los bienes poco*

*gravados y consumidos por población de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegan a la población de menores recursos, cuyo consumo resulta excesivamente gravado. Sin embargo, las tasas especiales tienen defectos en su aplicación y frecuentemente han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras*

*Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países han adoptado el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo santuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas y favorece la exportación.*

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

*Con el impuesto que se propone resultará la misma carga fiscal para los bienes por los que deba pagarse, independientemente del número de productores e intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano<sup>47</sup>*

Para mostrar objetivamente dicho efecto en cascada que ocasionaba la aplicación del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, y su diferencia a partir de la instauración y aplicación del impuesto al valor agregado, se estima pertinente mostrar el siguiente ejemplo:

<sup>47</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1980.

*Ejemplo:*

Un artículo pasa por cuatro etapas para llegar al consumidor final, siendo que en cada etapa el precio de venta es un 20% adicional al costo de adquisición, y en el entendido de que la tasa del impuesto federal sobre ingresos mercantiles era del 4%, siendo que la del impuesto al valor agregado es del 15%.

**COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS ISIM E IVA****ISIM**

ETAPAS	ADQUISICION MATERIA PRIMA	PRODUCTOR- DISTRIBUIDOR	DISTRIBUIDOR- DETALLISTA	DETALLISTA- CONSUMIDOR
PRECIO DE VENTA	100.00	124.80	155.75	194.38
IMPUESTO CAUSADO TASA DEL 4%	4.00	4.99	6.23	7.78
COSTO PARA EL COMPRADOR	104.00	129.79	161.98	<u>202.15</u>
UTILIDAD BRUTA		20.80	25.96	32.40

**IVA**

ETAPAS	ADQUISICION MATERIA	PRODUCTOR- DISTRIBUIDOR	DISTRIBUIDOR- DETALLISTA	DETALLISTA- CONSUMIDOR
--------	------------------------	----------------------------	-----------------------------	---------------------------

	PRIMA			
PRECIO DE VENTA	100.00	120.00	144.00	173.00
IMPUESTO CAUSADO TASA DEL 15%	15.00	18.00	21.60	25.95
IMPUESTO ACREDITABLE AL VENDER EL BIEN	15.00	18.00	21.60	-
COSTO PARA EL COMPRADOR	100.00	120.00	144.00	<u>198.95</u>
UTILIDAD BRUTA		20.00	24.00	28.80

### *CONSIDERACIONES*

1. Como se señaló al principio de la exposición del presente ejemplo, las tasas aplicadas son las del 4% para el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y la del 15% para el impuesto al valor agregado.
2. El precio de venta en cada una de las etapas se determinó agregando un 20% al costo de adquisición del bien objeto del ejemplo.
3. El impuesto federal sobre ingresos mercantiles parte de dicho costo, en tanto que el impuesto al valor agregado no, ya que su importe será acreditable al venderse el bien, excepto en la etapa final en que se enajena al consumidor.

Esto es, y a reserva de que se analice con posterioridad, el impuesto al valor agregado a diferencia del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, al ser acreditable podrá ser recuperado en cada una de las etapas de producción y comercialización, con excepción de la etapa final, es decir, en la del consumo final.

4. Como el impuesto al valor agregado no forma parte del costo para el productor, ni para los que comercializan el artículo de que se trate, la utilidad porcentual que se obtiene en cada etapa se mantiene en 20%
  5. Por lo anterior, el artículo de nuestro ejemplo llega a un precio inferior al consumidor final, pues el impuesto no se va incluyendo en cada una de las etapas de producción y comercialización al poder ser recuperado éste.
  6. Cabe señalar que en nuestro ejemplo, el impuesto al valor agregado resulta conveniente para el consumidor final del artículo de que se trate, sin embargo, a menor número de etapas el beneficio disminuye en relación con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, debido a que la tasa de este último impuesto es inferior a la del impuesto al valor agregado
- II.** A diferencia de la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que gravaba, como su nombre lo indica, a los ingresos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava el valor que es agregado a los actos o actividades relacionadas con el consumo como son la enajenación, prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y las importaciones. Una clara diferencia con la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles es, por ejemplo, que ésta Ley no gravaba las importaciones

y en cambio la Ley del Impuesto al Valor Agregado si las grava, porque las considera como actividades relacionadas con el consumo.

- III. El impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto que afecta al consumidor final, pues el impuesto al incidir sobre el valor agregado de actos o actividades relacionados con el consumo, debe ser trasladado por el enajenante, el prestador del servicio o quien permita el uso o goce temporal de bienes. Es decir, quien finalmente va a absorber el impacto de este gravamen, será el consumidor en la etapa final.
- IV. El impuesto al valor agregado es de un control fiscal más sencillo que el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, porque contempla la posibilidad de que en las etapas intermedias, o sea antes de llegar al consumidor final, el cliente tenga interés en obtener un comprobante fiscal con el impuesto al valor agregado desglosado porque ese impuesto normalmente lo podrá acreditar, es decir, disminuir del que a su vez traslade a sus clientes.
- V. Su efecto no es acumulativo, por la posibilidad de ir recuperando en cada etapa el impuesto al valor agregado que le trasladen al contribuyente, excepto en la etapa final, donde el consumidor tendrá que absorber su costo económico.
- VI. Es de un amplio impacto, porque opera en todas las etapas de producción y comercialización.

VII. A diferencia del impuesto federal sobre ingresos mercantiles y otros impuestos especiales que existían en aquella época, es de fácil aplicación porque las tasas son menores en número.

### 3.3. Estructura de la Ley vigente del Impuesto al Valor Agregado

Una vez que se han analizado los antecedentes y características de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conviene hacer un breve estudio tanto de su estructura vigente como de su aplicación práctica.

La Ley vigente del Impuesto al Valor Agregado esta compuesta por nueve capítulos, los cuales consisten en los siguientes:

CAPITULO	TEMA A QUE SE REFIERE	ARTICULOS QUE COMPRENDE
I	Disposiciones Generales	Del 1 al 7
II	De la enajenación	Del 8 al 13
III	De la prestación de servicios	Del 14 al 18-A
IV	Del uso o goce temporal de bienes	Del 19 al 23
V	De la importación de bienes y servicios	Del 24 al 28
VI	De la exportación de bienes o servicios	Del 29 al 31
VII	De las obligaciones de los contribuyentes	Del 32 al 37

VIII	De las facultades de las autoridades	Del 38 al 40
IX	De las participaciones a las entidades federativas	Del 41 al 42

Como se podrá apreciar, la Ley del Impuesto al Valor Agregado tiene nueve capítulos, mismos que a continuación se explicarán brevemente.

### 3.3.1. Disposiciones generales

En este primer capítulo se establecen una serie de normas o reglas referidas a los sujetos del impuesto, la descripción de los actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado, la tasa del impuesto, la obligación de trasladar el impuesto en forma expresa y por separada a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios que se encuentran gravados por el impuesto en comento, así como de retener el mismo.

También, en este capítulo se dispone la obligación de pagar el impuesto y la manera de determinarlo, principalmente por la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable en los términos del procedimiento al efecto previsto.

Así pues, a continuación se hará una breve referencia y análisis de los aspectos que, en una opinión personal, resultan ser los más relevantes dentro del capítulo de disposiciones generales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.



### *Sujetos obligados al pago del impuesto y objeto del impuesto*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran obligadas al pago del impuesto las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos y actividades siguientes:

- a) Enajenen bienes.
- b) Presenten servicios independientes.
- c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- d) Importen bienes o servicios.

Con base en lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley en comento, es claro que los sujetos obligados al pago del impuesto al valor agregado, esto es, los sujetos pasivos del mismo, resultan ser todas aquellas personas físicas o morales que lleven a cabo en territorio nacional los actos o actividades antes señaladas.

Por tanto en la medida en que no se incurran dentro de los supuestos antes precisados, es evidente que no se estará sujeto al pago del impuesto al valor agregado.

### *Tasa*

En este primer capítulo intitulado “Disposiciones Generales” se establece la tasa del impuesto que nos ocupa, esto es, la unidad numérica o porcentaje que debe aplicarse a los actos o actividades gravadas a efecto de

determinar el impuesto que corresponda, misma que se puede resumir de la siguiente manera:

- a) La tasa general es del 15% (art. 1º), la cual deberá aplicarse a los valores de los actos o actividades gravados por la Ley que nos ocupa.
- b) La tasa del 10% (art. 2º) aplicable a los actos o actividades gravados que se lleven a cabo por residentes en la región fronteriza, siempre y cuando la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en dicha región. Cabe señalar que para efectos de lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley que nos ocupa, el propio artículo en su último párrafo señala que debe considerarse por región fronteriza.

Finalmente, debe precisarse que la tasa en comento no resulta aplicable por lo que respecta a la enajenación de inmuebles en la citada región, caso en el que se aplica la tasa general del 15%.

- c) La tasa del 0% aplicable en determinados casos y con ciertas excepciones (art. 2-A y 29).

Se podría mencionar que mediante esta tasa se trata de proteger ciertas actividades prioritarias como es la enajenación de animales, vegetales, medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con las excepciones que en este último caso se establecen en el artículo 2-A de la Ley que nos ocupa. Asimismo, se da este tratamiento de tasa del 0% a servicios prestados directamente a agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de

perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos y en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas, erradicación de plagas; cosecha y recolección, vacunación, desinfectación e inseminación de ganado; así como la captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

También tienen este tratamiento los servicios de molienda o trituración de maíz o de trigo, pasteurización de leche, invernaderos hidropónicos, despepite de algodón en rama, sacrificio de ganado, y aves de corral, los de reaseguro; el uso o goce temporal de cierto tipo de maquinaria y equipo agrícola y por último, también cabe mencionar que se aplica la tasa del 0% en comento a la exportación de bienes o servicios.

Como se podrá apreciar, a través de esta tasa del 0% se protegen ciertas actividades o se fomentan otras como es la exportación.

Cabe señalar que la aplicación de la tasa del 0% origina que no exista impuesto al valor agregado que deba ser trasladado por el causante del mismo al adquirente de los bienes o usuarios del servicio gravado, pero con la gran ventaja de que el impuesto que le haya sido trasladado a dicho causante le será devuelto por la autoridad recaudadora, en virtud de que le representará un saldo favor, ya que habrá una diferencia mayor entre el impuesto acreditable, que más adelante explicaremos en que consiste, y el que él hubiese trasladado.

Finalmente, debe precisarse que el que los actos o actividades se encuentren sujetos a la tasa del 0%, resulta distinto al hecho de que los mismos se encuentren exentos, debido a que en el primer caso hay que aplicar dicha tasa a los actos o actividades que se encuentren gravados, lo que permite la ventaja precisada en el párrafo anterior, mientras que cuando un acto o actividad se encuentra exento simplemente no se sujetará a la causación del impuesto, esto es, quedará eximida del pago del mismo. (art. 2-A, último párrafo).

### Traslación

Como lo mencionamos en el primer apartado del presente capítulo, una de las características de los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado, es que el mismo debe ser trasladado, esto es, que debe ser incidido a una persona distinta al causante del impuesto, misma que será la que finalmente resienta el impacto económico del gravamen.

La traslación del impuesto al valor agregado, se encuentra plenamente reconocida por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual en su parte conducente señala textualmente lo siguiente:

*"Art. 1º-....."*

*El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1º-A o 3º, tercer párrafo de la misma*<sup>48</sup>

<sup>48</sup> Art. 1º, Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000.

De conformidad con lo antes transcrito, resulta claro que la Ley del Impuesto al Valor Agregado reconoce los efectos de la traslación de los impuestos indirectos, en virtud de que permite que el impuesto respectivo se pague con el patrimonio de una persona distinta al contribuyente, esto es, dicho tributo incide sobre una persona que no es el sujeto pasivo del impuesto.

Para ejemplificar lo anterior, piénsese en el caso de la empresa “x” que enajena a la empresa “y” una computadora que vale \$1,000.00, misma que será utilizada en la actividad operativa de “y”. Dicha enajenación genera la causación del impuesto a la tasa del 15%. En este caso la empresa “x” es el sujeto pasivo del impuesto, esto es, es el contribuyente (percusión y traslación); no obstante, la empresa “y” es el sujeto incidido, esto es, a quien se le trasladará el impuesto.

En razón de lo anterior, la empresa “x” factura a “y” la cantidad de \$1,000.00 más \$150.00 por concepto de impuesto al valor agregado. La empresa “y” entregará a “x” \$1,150.00, de los cuales \$1,000.00 serán su ingreso derivado de la operación y \$150.00 el impuesto que causó, y que tendrá que enterar a las autoridades hacendarias.

Finalmente, por lo que respecta a la figura de la traslación del impuesto al valor agregado, cabe precisar que se establece la obligación a cargo de la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, Organismos Descentralizados, Instituciones y Asociaciones de Beneficencia Privada, Sociedades Cooperativas o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de

ellos, de aceptar la traslación del impuesto y, en su caso, pagar el mismo y trasladarlo de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (art. 3).

### *Acreditamiento*

Un aspecto verdaderamente relevante que contiene el capítulo “Disposiciones Generales” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es aquél referido al acreditamiento del impuesto, pues no solamente resulta importante por la naturaleza del impuesto al valor agregado, sino también por el objeto del presente trabajo, el cual se aboca precisamente al tema del acreditamiento de dicho impuesto.

De conformidad con el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. El propio artículo 4° señala que se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto que resulte de conformidad con el procedimiento en él previsto, que en términos generales podría decirse que es el impuesto 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, mismo que debe encontrarse identificado con los actos o actividades que el propio artículo en comento prevé, y debe cumplir con los requisitos previstos por dicho artículo.

Por lo anterior, para efectos prácticos del presente trabajo, el impuesto acreditable será aquel que hubiere sido trasladado o pagado en la importación por el propio contribuyente, no obstante que él mismo deba resultar de un procedimiento, que como más adelante analizaremos, resulta complejo.

Así pues, el acreditamiento del impuesto al valor agregado, no consiste en otra cosa más que en una simple operación conocida aritméticamente como resta, en la cual debe disminuirse del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado por el contribuyente, el impuesto acreditable, lo cual da como resultado el total del impuesto a pagar, según lo establece el cuarto párrafo del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esto es, el acreditamiento consiste en lo siguiente:

-Impuesto que el contribuyente hubiese trasladado como consecuencia de la realización de actos o actividades gravadas.
<b>(menos)</b>
-Impuesto acreditable (impuesto que resulta del procedimiento previsto por el artículo 4 de la Ley).
<b>(igual)</b>
-Total de impuesto a pagar

Ahora bien, debe precisarse que mediante la figura del acreditamiento; tal y como ya lo señalamos en apartados anteriores al hablar de

la proporcionalidad tributaria en materia de impuestos indirectos, se grava de manera exclusiva al contribuyente que tenga el carácter de consumidor final de los actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues permite ir recuperando en cada una de las etapas de la cadena productiva de dichos actos o actividades el impuesto que hubiere sido trasladado al contribuyente, de tal forma que se le gravará únicamente cuando tenga el carácter de consumidor final de los actos o actividades que se encuentren gravados por el impuesto que nos ocupa.

En efecto, como lo hemos venido señalando, una de las características de los impuestos indirectos como lo es el impuesto al valor agregado, es que a diferencia de los impuestos directos que gravan a los sujetos por los ingresos o el patrimonio, éstos gravan a los sujetos por los actos o actividades que se encuentren relacionados con el consumo de bienes o servicios, de tal forma que quedarán obligados al pago del impuesto que corresponda únicamente cuando tengan el carácter de consumidores finales de dichos bienes o servicios.

En este sentido, es claro que mediante el procedimiento de acreditamiento previsto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado se reconoce una de las características más esenciales del impuesto que nos ocupa como impuesto indirecto, pues mediante dicho procedimiento se permite al contribuyente ir recuperando el impuesto que le hubiese sido trasladado, lo cual implica que pagará exclusivamente el impuesto que corresponda al valor agregado de los actos o actividades gravadas por dicha Ley cuando tenga el carácter de consumidor final.



A efecto de dar claridad a lo anterior, piénsese en un fabricante de sillas que enajena su mercancía en \$100.00 y, por lo tanto, se genera un impuesto de \$15.00. Por su parte, dicho fabricante tuvo que adquirir madera y clavos por \$50.00, por lo que le trasladaron un impuesto de \$7.50, mismo que al aplicarle el procedimiento previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado resulta ser el impuesto acreditable.

En este caso, al cubrir el impuesto que trasladó (\$15.00), podrá acreditar el impuesto que le fue trasladado (\$7.50), esto es, disminuir el mismo del impuesto que trasladó; con lo que tendrá que pagar un impuesto total de \$7.50 y no de \$15.00 que fue el que causó y trasladó, con lo que por consiguiente sólo se grava el valor que fue agregado (\$50.00) y no el valor total de la operación (\$100.00).

En este sentido, es claro que mediante el acreditamiento del impuesto se obtiene el importe que el contribuyente debe enterar por concepto de este gravamen, pues según lo señalamos anteriormente, en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente deberá pagar la diferencia que exista entre el impuesto a su cargo como consecuencia de la realización de actos o actividades gravadas y aquél que se le hubiera trasladado o que hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, siempre que sea acreditable en los términos de lo previsto por dicha ley, disminuyendo en su caso el que le hubiese sido retenido, esto es, en términos generales, el contribuyente deberá pagar por concepto de impuesto al valor agregado el monto que resulte de aplicar el procedimiento de acreditamiento en comento.

Cabe recordar, como se analizó en el capítulo en el que hablamos de las garantías constitucionales en materia tributaria, que la garantía de proporcionalidad tributaria en tratándose de impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado, se mide, entre otros aspectos, a partir de que se permita el acreditamiento de los mismos, pues en la medida en que el contribuyente pueda ir recuperando el impuesto que le hubiese sido trasladado, se encontrará obligado a pagar el impuesto que efectivamente le corresponde pagar sobre los actos o actividades que se encuentren gravadas y respecto de las cuales tenga el carácter de consumidor final, y no así un impuesto mayor al cual no se encontraría obligado a pagar por no tener ese carácter de consumidor final.

Por lo anterior, cualquier limitante al procedimiento de acreditamiento resultaría por sí sola inconstitucional, pues el contribuyente quedará obligado a pagar una cantidad mayor por concepto de impuesto a la que efectivamente se encuentra obligado, lo cual no reflejaría su verdadera capacidad contributiva, como se considera sucede con el caso a estudio, en el que como más adelante se analizará, el acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentra limitado, por lo que en una opinión personal resulta desproporcional, pues los contribuyentes estarán obligados al pago de un impuesto ajeno a su verdadera capacidad contributiva.

Finalmente, es importante mencionar que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de contemplar la figura del acreditamiento del impuesto al valor agregado y el procedimiento para obtener el impuesto al valor agregado acreditable, prevé diversos requisitos

adicionales para que dicho impuesto pueda ser acreditable, los cuales se encuentran precisados en el mismo artículo en comentario.

Dichos requisitos, puede decirse que consisten en lo siguientes:

1. Que el impuesto trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación, corresponda a erogaciones estrictamente indispensables para la realización de sus actividades, esto es, que las mismas sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. (art. 4, fracciones I, II y III)
2. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado también será parcialmente acreditable. Por ejemplo, si se hace una inversión en automóviles y únicamente supongamos que fuera deducible el 80%, el impuesto al valor agregado de la factura de compra sería acreditable sólo en ese 80% (art. 4, fracc. IV, segundo párrafo).
3. El impuesto acreditable debe constar expresamente y por separado en los comprobantes fiscales que reúnan los requisitos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación. (art. 4, fracc. IV, séptimo párrafo, inciso a)).
4. También se prevé que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de lo dispuesto por los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, que dichos pagos hayan sido efectuados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante trasposos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros

- bienes que no sean títulos de crédito (art. 4, fracc. IV, séptimo párrafo, inciso b)).
5. Tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido, la retención respectiva se entere en los plazos y en los términos establecidos por la Ley (art. 4, fracc. IV, séptimo párrafo, inciso c)).
  6. El derecho al acreditamiento es personal y no puede ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión, siendo importante señalar que en el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente, debiendo atender a lo dispuesto por el artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación en el caso de que ésta última desaparezca. (art. 4, fracc. IV, octavo párrafo).
  7. Para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza. (art. 4, fracc. IV, noveno párrafo).

### **Retención**

En el artículo 1-A contenido en el capítulo “Disposiciones Generales”, se establece la obligación de retener el impuesto al valor agregado que se les traslade a los contribuyentes que se encuentren en los siguientes supuestos:

1. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
2. Sean personas morales que reciban servicios personales independientes, usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas y adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

Cabe señalar que a partir del 1° de abril del año 2000, se contemplan dos nuevos supuestos referentes a las personal morales que reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas físicas o morales y reciban servicios prestados por comisionistas cuando éstos sean personas físicas.

3. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

Cabe mencionar que en los términos de lo dispuesto por el artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se encuentran obligadas a efectuar la retención del impuesto las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención que nos ocupa, sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de

bienes, en la obligación de pago y entero del impuesto, en los plazos que al efecto establece el propio artículo que nos ocupa.

Finalmente debe hacerse mención de que el Ejecutivo Federal, en el Reglamento de la Ley en comento, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.

### **Declaraciones**

En este capítulo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dan reglas para efectos de la presentación de declaraciones mensuales, trimestrales, semestrales (pagos provisionales) y anuales, por las que se entere el impuesto causado (arts. 5 y 6).

### **Saldos a favor**

Se establecen diversas reglas en el artículo 6 de la Ley que nos ocupa para efectos del tratamiento que debe darse a los saldos a favor mostrados en declaraciones mensuales, trimestrales, semestrales o anuales, sobre la base principalmente del acreditamiento o devolución, debiendo precisarse que dichos saldos a favor pueden ser compensados de igual forma en los términos de lo dispuesto por el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

### *Devoluciones, descuentos o bonificaciones*

El artículo 7 de la Ley que nos ocupa fija el procedimiento para ajustar el impuesto al valor agregado aplicado en meses anteriores, cuando ocurren devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre los actos o actividades gravados por dicha Ley. El ajuste dependerá del tratamiento que tuvo en su origen el impuesto al valor agregado acreditado. Es decir, si fue un impuesto identificado que se acreditó al 100%, se ajustará contra el acreditable al 100% del mes en que ocurra la devolución, descuento o bonificación. Si se trata de un impuesto no identificado y que por lo tanto se llevó a prorrateo (aspecto que más adelante se analizará), su importe se ajustará contra el impuesto prorrateable del mes en que ocurra la devolución, descuento o bonificación.

Por otro lado, también en dicho precepto se prevé el tratamiento del impuesto aplicado cuando ocurren devoluciones, descuentos o bonificaciones respecto de actos o actividades llevadas a cabo por el contribuyente cuando éste es el proveedor, a diferencia de lo comentado en el párrafo anterior, donde el contribuyente es el cliente y, por ende, a quien se le traslada el impuesto

En este caso, cuando se es el proveedor, se deducirá en la o las siguientes declaraciones, del monto de los actos gravados, el valor de las devoluciones recibidas o el de los descuentos o bonificaciones otorgadas.

### 3.3.2. De la enajenación

Este capítulo está comprendido de los artículos 8 al 12 y en ellos se establece de manera genérica lo siguiente:

#### Objeto del impuesto

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la enajenación es objeto del impuesto, señalando al respecto su artículo 8° que se entiende por enajenación además de la definida por el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios en las empresas; aunque en este último caso se admite prueba en contrario. Cabe mencionar que el concepto de enajenación está definido en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

Para efecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se considera 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 es deducible para fines del impuesto sobre la renta.

#### Base gravable

Para el caso de enajenación, la base gravable del impuesto al valor agregado, es decir el valor al cual se le aplicará la tasa respectiva del impuesto a efecto de calcular el mismo, es en los términos de lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el precio pactado sobre la enajenación respectiva, así como las cantidades que además se



carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

### *Momento de causación y pago del impuesto*

El impuesto al valor agregado se causa con motivo de la enajenación de bienes, en el momento en que ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Se envíe el bien al adquirente o cuando se entregue materialmente el bien a falta de envío. Cabe señalar que lo anterior no es aplicable cuando a la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.
- II. Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en los casos de excepción que la propia Ley señala.
- III. Se expida el comprobante que ampare la enajenación.
- IV. Tratándose de certificados de participación, se considera que éstos se enajenan en el momento en que se entreguen materialmente al adquirente los bienes que estos certificados amparen, siendo importante precisar que no quedan comprendidos los certificados de participación inmobiliaria.

El pago del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes se da en los siguientes momentos:

- I. Cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que dicho precio pueda ser determinado; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá.
- II. Tratándose de intereses moratorios y penas convencionales, éstas generarán el pago del impuesto en el mes en que se paguen.
- III. En las enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, el impuesto correspondiente al valor de la enajenación excluyendo intereses, se podrá diferir conforme sean efectivamente recibidos los pagos; el impuesto que corresponda a los intereses se podrá diferir al mes en que éstos sean exigibles. Tratándose de arrendamiento financiero, el impuesto que podrá diferirse, será el que corresponda al monto de los pagos por concepto de intereses conforme éstos sean exigibles.

Para efectos de lo antes señalado, cuando la exigibilidad de los intereses sea mensual y no se reciba el pago de los mismos durante un periodo de tres meses consecutivos, el contribuyente podrá, a partir del cuarto mes, diferir el impuesto de los intereses exigibles no cobrados, a partir de dicho mes y hasta el mes en que efectivamente se reciba el pago de los mismos. A partir del mes en que se reciba el pago total de los intereses

exigibles no cobrados a que se refiere este párrafo, el impuesto correspondiente a los intereses que posteriormente se generen, se causará en el mes en que éstos sean exigibles.

Cuando los intereses a que se ha hecho referencia con anterioridad, sean exigibles por periodos mayores a un mes y no se reciba el pago de los mismos durante un periodo consecutivo de tres meses, el contribuyente podrá diferir el impuesto de los intereses exigibles no cobrados a partir del cuarto mes, hasta el mes en que efectivamente se reciba el pago de los mismos. A partir del mes en que se reciba el pago total de los intereses exigibles no cobrados a que se refiere este párrafo, el impuesto correspondiente a los intereses que posteriormente se generen, se causará conforme éstos sean exigibles.

- IV. Tratándose de arrendamiento financiero sólo será aplicable lo dispuesto en los dos numerales anteriores en el caso de operaciones efectuadas con el público en general.
- V. Cabe señalar que lo dispuesto de los numerales III a VI, será aplicable siempre que el contribuyente no haya optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, conforme a lo dispuesto por el artículo 16, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- VI. Tratándose de pagos anticipados que reciba el enajenante, antes de enviar o entregar materialmente el bien y siempre que el envío o la entrega se realice cuando hayan transcurrido más de tres meses desde el

primer anticipo, el impuesto se cubrirá en el momento en que se efectúe cada pago anticipado y sobre el monto del mismo; al enviarse o entregarse el bien, se pagará la diferencia de impuesto que resulte por el total de la operación.

Las cantidades entregadas al enajenante, incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.

### Exenciones

El artículo 9 de la Ley señala que no se pagará el impuesto al valor agregado en la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo.
- II. Las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa-habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa-habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Cabe señalar que los hoteles no quedan comprendidos en este supuesto.
- III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.
- IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.
- V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los

premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas “onzas troy”.
- VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento
- VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

### *Enajenaciones realizadas en México*

Cuando comentamos las disposiciones generales, se mencionó que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales, que en territorio nacional realicen enajenaciones, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes y servicios

Al respecto, en el capítulo en comento se dispone que la enajenación se efectúa en territorio nacional cuando en él se encuentre el bien al efectuarse el envío al adquirente o cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. Tratándose de bienes sujetos a matrícula o registro mexicanos, como es el caso de los aviones, se considerará realizada en México la enajenación aún cuando al llevarse a cabo ésta, se encuentren esos bienes materialmente fuera de nuestro país y siempre que el enajenante sea residente en México o si es residente en el extranjero, tenga establecimiento en México (art. 10, primer párrafo).

Por último, para el caso de bienes intangibles, como pudiera ser una patente o marca, se considera realizada la enajenación en México, cuando tanto el adquirente como el enajenante residan en el país (art. 10, segundo párrafo).

### **3.3.3. De la prestación de servicios**

Este capítulo se encuentra contenido de los artículos 14 al 18-A de la Ley que nos ocupa, los cuales regulan de manera general lo siguiente:

#### **Objeto del impuesto**

En el artículo 14 se detallan los actos o actividades que se consideran como prestación de servicios afectos al pago del impuesto al valor agregado, los cuales son los siguientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Cabe señalar, que para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de remuneración, esto es, los servicios laborales por los cuales se reciban sueldos o salarios, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Finalmente, debe hacerse notar, que en los términos de lo dispuesto por el último párrafo del artículo 14 de la Ley que nos ocupa, se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica

de personal, cuando se trate de las actividades a que se refiere dicho artículo en sus seis fracciones que no tengan la naturaleza de alguna actividad empresarial contenida en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

### Base gravable

El impuesto al valor agregado tratándose de la prestación de servicios, se calcula sobre el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto (art. 18, primer párrafo).

En el caso de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto (art. 18, segundo párrafo).

Tratándose de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considera como valor gravable los intereses y cualquier otra prestación distinta a la del principal que reciba el acreedor (art. 18, último párrafo).

Cabe señalar que en el artículo 18-A de la Ley que nos ocupa, se establecen ciertas reglas para el cálculo del impuesto cuando se trate de intereses por créditos otorgados por instituciones de crédito o a través de



tarjetas de crédito, así como para operaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación y para arrendamiento financiero.

Dichas reglas, se refieren a aspectos muy específicos de cada caso en particular, razón por la cual se considera pertinente no entrar a un estudio detallado de las mismas, pues nos llevaría incluso un capítulo explicarlas.

### *Momento de causación y pago del impuesto*

El impuesto al valor agregado, en tratándose de prestación de servicios, se causa en el momento en que los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley que nos ocupa sean prestados.

Ahora bien, en los términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto al valor agregado cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien preste los servicios de que se trate.
- II. Se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada por el servicio prestado.

En esas contraprestaciones están incluidos los anticipos que reciba el prestador del servicio y tratándose de seguros y fianzas, las primas

correspondientes darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

- III. También se prevén otros casos especiales como es la construcción de inmuebles para la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios, situación en la cual el impuesto deberá pagarse en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se efectúen los anticipos.
- III. En los casos de los servicios personales independientes, el suministro de agua y la recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, Municipios y Organismos Descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, 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. Es importante aclarar que para el año 2000 por disposición transitoria se sujeta a la tasa del 0% el suministro de agua para uso doméstico.
- IV. Por último, debe señalarse que para el caso de intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales o con residentes en el extranjero o personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, el impuesto debe pagarse hasta que se expida el comprobante en el que se traslade expresamente y por separado el impuesto al valor agregado, o

bien, cuando se perciban en efectivo, en bienes o servicios los pagos, lo que ocurra primero.

### *Exenciones*

El artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus 16 fracciones, prevé cuáles son los servicios que se encuentran exentos del pago impuesto al valor agregado, siendo importante destacar a las comisiones y otras contraprestaciones por el otorgamiento de créditos hipotecarios de casa habitación, las comisiones por la administración de recurso provenientes del Sistema del Ahorro para el Retiro (S.A.R.), los servicios gratuitos, los servicios de enseñanza prestados por el Gobierno o por particulares que tengan validez oficial de estudios, el transporte terrestre de personas, por los que deriven intereses con ciertas especificaciones y los servicios profesionales de medicina.

### *Servicios prestados en México*

Los servicios que quedan gravados con el impuesto al valor agregado son los prestados en nuestro país y al respecto se entiende que ello ocurre cuando el servicio se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país (art. 16, primer párrafo).

Se prevén algunos casos especiales como el referido al transporte internacional, en el que se considera que el servicio se presta en territorio nacional, independientemente de la residencia del prestador del servicio,

cuando en México se inicie el viaje e incluso si éste es de ida y vuelta (art. 16, segundo párrafo).

Cabe señalar que para el caso de la transportación aérea internacional, se considera que únicamente el 25% del servicio se presta en territorio nacional (art. 16, tercer párrafo).

Finalmente, debe precisarse que el último párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prevé que en el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que el servicio se presta en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta respectiva.

#### **3.3.4. Del uso o goce temporal de bienes**

Este capítulo se encuentra contenido de los artículos 19 al 23 de la Ley que nos ocupa, los cuales regulan de manera general lo siguiente:

##### **Objeto del impuesto**

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley, el objeto del impuesto lo constituye el uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, con base en lo dispuesto por dicho artículo, se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que se utilice,

mediante el cual una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles tanto muebles como inmuebles, a cambio de una contraprestación.

Finalmente, debe señalarse que en los términos de lo dispuesto por el citado artículo, se da el tratamiento de uso o goce temporal de bienes al que se realice mediante la prestación de servicios de tiempo compartido, debiéndose entender por tal el que el propio artículo en comento define en su último párrafo.

### **Base gravable**

Lo constituye el valor de las contraprestaciones pactadas a favor de quien otorgue el uso o goce temporal respectivo, adicionado con las cantidades que se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcción, reembolso, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

### **Momento de causación y pago del impuesto**

El impuesto al valor agregado con respecto al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se causa cuando este uso o goce es otorgado, debiéndose pagar el impuesto respectivo cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Cuando se cobren las contraprestaciones o cuando éstas sean exigibles.

- II. Se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada (art. 22).

Debe señalarse que entre las contraprestaciones correspondientes quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

### Exenciones

El artículo 20 de la Ley que nos ocupa, prevé una serie de supuestos por los cuales el uso o goce temporal de bienes no da lugar a la causación del impuesto. Dichos supuestos consisten, de manera general, en la renta de casas habitación, de fincas agrícolas o ganaderas y de libros, periódicos y revistas, debiendo destacar de manera especial el caso de los 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 de lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley que nos atañe, esto es, por la importación de dicho bien.

### Concesión del uso o goce temporal de bienes tangibles en México

Se entiende que la concesión del uso o goce temporal de bienes tangibles ocurre en territorio nacional y, por ende, que esa concesión es objeto del impuesto en México, cuando en nuestro país se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce (art. 21)

Por este motivo, cuando por ejemplo rentamos un automóvil en nuestro país y aquí se nos entrega, se causa el impuesto al valor agregado a diferencia de si rentamos un vehículo que se nos entrega en el extranjero.

### **3.3.5. De la importación de bienes y servicios**

Como ya se ha comentado anteriormente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a diferencia de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles, grava la importación de bienes y servicios.

Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, de sus artículos 24 al 28 regula lo siguiente:

#### **Objeto del impuesto**

En los términos de lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley en comento, se considera que hay importación de bienes o servicios afectos al pago del impuesto al valor agregado en los siguientes casos:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país

- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- IV. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 de la Ley en comento, cuando se presten por no residentes en el país, debiendo destacar que lo anterior no es aplicable al transporte internacional.

Cabe señalar, que en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 24 que nos ocupa, cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de la Ley en comento.

### **Base gravable**

Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación (art. 27, primer párrafo).

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 por la Ley que nos atañe por la enajenación de



bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso (art. 27, segundo párrafo).

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, el valor de la base gravable será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo del artículo que nos ocupa (art. 27, último párrafo).

### *Momento de causación y pago del impuesto*

En los términos de lo previsto por el artículo 26 de la Ley que nos ocupa, se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios en los siguientes supuestos:

- I. En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.
- II. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.
- III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes:
  - a) Se aprovechen en territorio nacional.
  - b) Se pague parcial o totalmente la contraprestación.
  - c) Se expida el documento que ampare la operación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que se trate.

- IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley en comento.

Ahora bien, con relación a la importación de bienes tangibles, el pago del impuesto tendrá el carácter de provisional, debiendo hacerse conjuntamente con el impuesto general de importación, y en caso de que el bien no cause este impuesto, se presentará declaración específica ante la aduana correspondiente.

Finalmente, por lo que respecta al pago del impuesto por la importación de servicios, debe señalarse que se deberá estar a lo previsto por el artículo 17 de la Ley que nos ocupa, el cual ya ha sido analizado con anterioridad cuando hablamos de la prestación de servicios (art. 26, fracción IV).

### Exenciones

El artículo 25 de la Ley que nos ocupa, prevé en sus ocho fracciones, cuáles son las importaciones que se encuentran exentas del pago del impuesto al valor agregado, entre las cuales, cabe destacar, a las importaciones que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales o sean objeto de tránsito o transbordo, las de equipajes y menajes de casa. También se eximen del pago del impuesto al

valor agregado a la importación de bienes cuya enajenación en el país y la de servicios por cuya prestación en territorio nacional se encuentren exentas del pago del impuesto al valor agregado de conformidad con lo dispuesto por los artículos 9 y 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o cuando sean de los señalados en el artículo 2-A de dicha Ley.

Finalmente, cabe señalar que por lo que se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado la importación de los vehículos que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumplan con los requisitos y condiciones que al efecto señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en reglas de carácter general.

### **Acreditamiento del impuesto al valor agregado por importaciones**

De conformidad con lo dispuesto por el penúltimo párrafo del artículo 28 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar al acreditamiento en los términos y con los requisitos a que se refiere el procedimiento previsto por el artículo 4 de la Ley en comento, el cual, como ya lo hemos señalado con anterioridad será explicado en el capítulo posterior.

Esto es, en los términos de lo previsto por dicho penúltimo párrafo, el impuesto al valor agregado pagado directamente por el contribuyente en la importación, será susceptible de acreditarse en la medida en que el mismo se ubique dentro de los supuestos y cumpla con los requisitos previstos por el artículo 4 de la Ley en comento, el cual contempla el

procedimiento que debe aplicarse a efecto de determinar el impuesto acreditable.

### **3.3.6. De la exportación de bienes o servicios**

El artículo 29 de la Ley que nos atañe, señala que las empresas residentes en el país, esto es las que de conformidad con el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación residan en territorio nacional, calcularán el impuesto al valor agregado aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando éstos se exporten.

Con relación a lo anterior, cabe hacer notar el hecho de que el citado artículo únicamente hace mención a “empresas”, por lo que se considera que en el supuesto de personas físicas lo dispuesto por dicho artículo no es aplicable.

Ahora bien, lo relevante de lo dispuesto por el artículo 29 es el hecho de que, como ya se había comentado con anterioridad, la exportación de bienes y servicios tiene un tratamiento positivo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que está afecta a la tasa del 0%. Esto es, a la persona que recibe los bienes o servicios exportados se le traslada un impuesto igual a cero, por lo que el impuesto que le hayan trasladado al exportador o el que haya pagado directamente en las importaciones, le es devuelto por la autoridad, pues siempre tendrá un saldo favor por corresponder su impuesto acreditable a una proporción mayor a aquel que haya trasladado con motivo de la exportación de bienes o servicios.

En efecto, en la medida en que la aplicación de la tasa del 0% produce los mismos efectos legales que aquellos por los cuales se debe pagar el impuesto conforme a la Ley que nos ocupa; según lo prevé el último párrafo del artículo 2-A de dicha Ley, el contribuyente al aplicar la tasa del 0% por la exportación de bienes o servicios, trasladará un impuesto igual a cero, el cual una vez que se le disminuya el impuesto acreditable dará un saldo a favor al contribuyente, pues dicho impuesto acreditable será proporcionalmente mayor al impuesto causado por la aplicación de la tasa del 0%

Así pues, es claro que mediante la aplicación de la tasa del 0% en la exportación de bienes o servicios, la Ley del Impuesto al Valor Agregado da un trato positivo a dicha actividad.

### **Definición de exportaciones**

El artículo 29 de la Ley en comento, prevé cuales son los actos que se consideran exportaciones de bienes o servicios y que, por ende, se encontrarán afectos a la tasa del 0%, de los que cabe destacar las exportaciones definitivas en los términos de la legislación aduanera, la enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero, el uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por residentes en México; el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por los conceptos que expresamente se mencionan en la fracción IV del artículo 29 de la Ley en comento, como es el caso de la asistencia técnica.

Es importante dejar en claro que no todas las exportaciones de bienes y servicios están consideradas como tales por la Ley en análisis, por lo que, consecuentemente, únicamente gozan del beneficio de la tasa del 0% las exportaciones que expresamente se encuentran detalladas en el citado artículo 29.

### **Acreditamiento del impuesto**

Dado que las exportaciones están sujetas a la tasa del 0%, el artículo 30 contempla el beneficio del acreditamiento del impuesto que le hayan trasladado al exportador o que haya pagado directamente en las importaciones. La recuperación de dicho impuesto es vía devolución cuando el exportador únicamente tenga esa actividad.

### **3.3.7. De las obligaciones de los contribuyentes**

Este capítulo, se encuentra comprendido de los artículos 32 al 34 de la Ley en comento, y en él están contenidas las siguientes obligaciones para los contribuyentes:

### **Contabilidad**

Los contribuyentes sujetos al pago del impuesto al valor agregado, deberán llevar contabilidad de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y, en su caso, hacer en dicha contabilidad, la separación de los actos o actividades por las que se deba pagar el impuesto con las distintas tasas que ya hemos comentado, y de aquellos

actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto (art. 32, fracción I).

Para el caso de comisionistas, se prevé la obligación de que en la contabilidad también se haga la separación entre las operaciones propias y las que se realizaron por cuenta del comitente (art. 32, fracción II).

### *Expedición de comprobantes*

Se deberán expedir comprobantes con los requisitos que en términos generales establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, además de que deberán contener el impuesto expresamente y por separado (art. 32, fracción III).

Tratándose de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida. Sin embargo, si el cliente solicita comprobante con el impuesto desglosado, el proveedor tendrá la obligación de expedirlo (art. 32, fracción III, segundo párrafo).

Por otra parte, se establece la obligación para aquellos contribuyentes a quienes se les retenga el impuesto, de expedir comprobantes con la leyenda “Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado” (art. 32, fracción III, último párrafo)

Cabe mencionar que en los términos de lo dispuesto por la Regla 5.1.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año 2000, dicha obligación se cumple anotando la leyenda por escrito o mediante sello.

### Declaraciones

Se deberán presentar las declaraciones de pago provisional, de ajuste semestral en su caso, y la anual, ante las oficinas autorizadas, en los términos establecidos por la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado. (art. 32, fracción IV).

En el caso de varios establecimientos de un mismo contribuyente, sólo presentará una declaración en las oficinas autorizadas que correspondan al domicilio fiscal del contribuyente (art. 32, fracción IV).

No habrá obligación de observar lo dispuesto por la fracción IV del artículo 32 de la Ley en comento, cuando se trate del pago del impuesto por importaciones, pues como comentamos en el capítulo respectivo, tratándose de bienes tangibles el pago se hace directamente en la aduana conjuntamente con el impuesto general de importaciones. Tampoco es aplicable lo comentado, para los actos accidentales por los que se genere el impuesto, ya que por ser esporádicos sólo se presenta declaración por ese acto accidental.



### Expedición de constancias

A quienes se les haya retenido el impuesto se les deberá expedir constancia de dicha retención y, además, se presentará una declaración anual en el mes de febrero del ejercicio siguiente que corresponda en la cual se deberá proporcionar la información sobre las personas a las que se les retuvo el impuesto respectivo (art. 32, fracción V).

También se establece la obligación de quienes efectúen de manera regular retenciones, de presentar aviso de ello ante las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada, debiéndose señalar que en los términos de lo dispuesto por la Regla 5.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000, se entiende que se efectúan retenciones de manera regular, cuando se realicen dos o más en cada mes (art. 32, fracción VI).

### Sociedad conyugal y copropiedades

Para estos casos y a efecto de cumplir con las obligaciones que dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se designará un representante común, previo aviso de esa designación ante las autoridades fiscales (art. 32, fracción VI, tercer párrafo).

Igualmente, se dispone que en los casos de sucesión, el representante legal será quien presente las declaraciones por cuenta de los herederos o legatarios (art. 32, fracción VI, cuarto párrafo).

### Asociaciones y sociedades civiles

Cuando a través de una asociación o sociedad civil se presten servicios personales independientes, será la asociación o sociedad la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado (art. 32, fracción VI, quinto párrafo).

### Pequeños contribuyentes

El sexto párrafo de la fracción VI del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prevé cuales son las reglas para la contabilidad que deben llevar los contribuyentes catalogadas como pequeños contribuyentes a que se refiere la Sección III, Capítulo VI, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### Actos accidentales

En el caso de actos accidentales, se prevé que el impuesto se deberá pagar dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación, sin que se acepte el acreditamiento del impuesto. Es decir, se deberá enterar completamente el impuesto causado sin acreditamiento alguno (art. 33).

En el caso de importaciones, el impuesto deberá pagarse conjuntamente con el impuesto general de importaciones, para lo cual no existe obligación de presentar declaración alguna (art. 33).

### **Fedatarios públicos**

Cuando se enajenen inmuebles y se consignent en escritura publica, los fedatarios que tengan funciones notariales calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán al fisco dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la firma de la escritura, excepto cuando las instituciones de crédito adquieran dichos bienes por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria (art. 33, segundo párrafo).

### **Ingresos en especie y donativos**

Cuando el ingreso se obtiene en especie, para calcular el impuesto respectivo, se deberá tomar en cuenta el valor de los bienes o servicios en el mercado o en su defecto el valor de avalúo. La misma regla se aplicará para el caso de la donación (art. 34).

### **Pagos en especie y permutas**

El impuesto se deberá pagar por cada bien que se transmita, cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste (art. 34, segundo párrafo).

#### **3.3.8. De las facultades de las autoridades**

Este capítulo sólo contiene un artículo vigente que es el 39, ya que el 38 y 40 están derogados.

En este artículo 39 se faculta a las autoridades fiscales para determinar presuntivamente el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, del cual se restará el impuesto acreditable que se compruebe.

### **3.3.9. De las participaciones a las entidades federativas**

Este capítulo contiene dos artículos que son el 41 y el 42, que se refieren a los siguientes temas:

#### **Convenios de coordinación**

Se prevé que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede celebrar convenios con los Estados y el Distrito Federal cuando soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Se condiciona a que esas autoridades no mantengan impuestos locales o municipales sobre ciertos actos o actividades.

#### **Excepciones**

Se exceptúan de la limitante mencionada en el punto anterior, ciertas operaciones como es el impuesto local sobre enajenación de construcciones, por las cuales además del impuesto al valor agregado, los Estados y el Distrito Federal podrán cobrar impuestos locales que antes se identificaban como traslado de dominio y ahora en la mayoría de las

legislaciones locales se identifica como impuesto sobre adquisición de inmuebles, ya que quien lo paga es precisamente el adquirente.

En la misma situación se encuentra el impuesto predial que los Estados y el Distrito Federal siguen teniendo facultades para cobrarlo, no obstante que estén adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

#### CAPITULO IV

### **EVOLUCION DEL PROCEDIMIENTO DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO APLICABLE POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS O SUJETAS A LA TASA DEL 0% Y EXENTAS.**

Desde su entrada en vigor, esto es, desde el 1° de enero de 1980, la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha previsto el procedimiento de acreditamiento que los contribuyentes obligados al pago del impuesto al valor agregado deben aplicar a fin de determinar el impuesto que efectivamente están obligados a pagar.

Dicho procedimiento y, en específico, con relación a los contribuyentes que por un lado realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y que por el otro llevan a cabo actividades que se encuentran exentas del pago del impuesto, ha sufrido desde el año de 1980, en que entró en vigor la citada ley, dos grandes modificaciones, en 1999 y en el 2000.

Como consecuencia de las modificaciones sufridas al procedimiento de acreditamiento en comento, el cual se encuentra previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tanto en 1999 como en el 2000, el citado artículo, en una opinión personal, ha devenido en una disposición inconstitucional por violar el contenido del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Por ello, previo al análisis de los vicios de inconstitucionalidad que se estima adolece el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,

se considera importante señalar con toda precisión cual ha sido la evolución del procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado aplicable por parte de los contribuyentes obligados al pago a de dicho impuesto y, en específico, por parte de aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas

Lo anterior, con la finalidad de que con base en la explicación de dicho procedimiento y sus modificaciones, se llegue a una mejor conclusión de las razones por las cuales se considera que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado resulta inconstitucional por contravenir lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna

#### **4.1. Antecedentes**

Como ya lo señalamos en el capítulo anterior, el antecedente inmediato de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Dicha ley, como lo señalamos en el capítulo previo, tenía una aplicación distinta a la ahora prevista por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual provocaba que se causara el efecto cascada al que ya nos hemos referido, pues al contribuyente no se le permitía acreditar impuesto alguno, lo que ocasionaba que el impuesto se pagara en cada una de las etapas de producción y comercialización, aumentándose por consiguiente los costos y precios de las operaciones o actos gravados, afectando únicamente al consumidor final.

Así pues, no fue sino hasta que se promulgó la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que entró en vigor, que por primera vez se previó y se aplicó el procedimiento de acreditamiento del impuesto en comento por parte de los contribuyentes sujetos al pago del mismo.

Lo anterior, se desprende fehacientemente de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que ha sido transcrita en su parte conducente en el capítulo previo al hablar de los antecedentes de la citada ley.

Así entonces, no fue sino a raíz de que la aplicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles ocasionaba distorsiones económicas tales como el efecto cascada, que se decidió establecer a través de la Ley del Impuesto al Valor Agregado un procedimiento de acreditamiento de tal forma que los contribuyentes sujetos al pago del impuesto recuperan el impuesto que les hubiera sido trasladado por sus proveedores enterando únicamente una diferencia al Estado que resulta entre el impuesto trasladado o pagado en la importación y el que ellos en su caso hubiesen trasladado.

Así pues, se considera que el antecedente del procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado, lo constituye el impacto económico del efecto cascada que se ocasionaba con la aplicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ahora bien, cabe señalar que el procedimiento de acreditamiento en comento tiene un matiz especial respecto de aquellos contribuyentes que para efectos del impuesto al valor agregado realizan actividades gravadas o



sujetas a la tasa del 0% y exentas, situación que ya apuntábamos en el capítulo que antecede.

En efecto, el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado, desde que entró en vigor la ley de la materia, ha tenido una connotación especial respecto de los contribuyentes que, para efectos del impuesto que nos ocupa, llevan a cabo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, lo cual analizaremos en los siguientes apartados.

#### **4.2. Régimen vigente de 1980 a 1998**

Como se ha reiterado a lo largo del presente trabajo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor el 1° de enero de 1980.

Desde la entrada en vigor de la citada ley hasta el año de 1998, el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado a cargo de los contribuyentes que para efectos del impuesto llevan a cabo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, fue substancialmente la misma, debiéndose señalar que lo único que se previó a partir de 1981 fue la tasa del 0%.

En efecto, desde del año de 1980 hasta el año de 1998, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (precepto que prevé el procedimiento en comento), ha señalado con respecto al acreditamiento del impuesto por parte de los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, esencialmente lo siguiente:

*“Art. 4.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.*

*Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

*I. ....*

*.....*

*.....*

*Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Si ésta no fuese identificable, el acreditamiento procederá únicamente en el porcentaje que el valor de los actos por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.*

*II.*

*.....,A9*

(Debe insistirse en que el artículo vigente en 1980 no contemplaba actos o actividades sujetas a la tasa del 0%, sino hasta el año de 1981).

Conforme al artículo antes transcrito; salvo lo antes apuntado, se desprende que hasta el año de 1998, cuando los contribuyentes sujetos al pago del impuesto al valor agregado estuvieran obligados al pago del impuesto o cuando resultará aplicable la tasa del 0%, a la que ya nos hemos referido, sólo por una parte de las actividades realizadas por los contribuyentes, únicamente

<sup>45</sup> Art. 4, Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1998.

sería acreditable dicha parte, siendo que cuando no fuera identificable el impuesto, esto es, que no se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, o bien, exentas, el acreditamiento debía proceder únicamente en una proporción, la cual resultaba de aplicar un factor determinado con base al porcentaje que el valor de los actos gravados o sujetos a la tasa del 0% representaban del valor total de las actividades del contribuyente.

Lo anterior, a primera vista resulta un poco confuso y complicado, máxime si se considera que en nuestro país el legislador tributario en diversas ocasiones se ha esmerado más en crear sistemas complejos de tributación que en implementar medidas simplificadas y eficaces de recaudación.

Pero bien, a fin de explicar de la manera más sencilla la forma en que funcionaba el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado por parte de aquellos contribuyentes que para efectos de dicho impuesto realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, debe mencionarse en primer lugar que, como lo hemos venido reiterando a lo largo del presente trabajo, existen ciertos contribuyentes que realizan tanto actividades por las que se paga el impuesto o es aplicable la tasa del 0%, así como actividades exentas.

Así por ejemplo, piénsese en una empresa que enajena periódicos y plumas. Por una parte, la enajenación de periódico está exenta, pues así lo establece expresamente el artículo 9, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto que la enajenación de plumas está gravada, al ser una simple enajenación de bienes en los términos del artículo 1º, fracción I de

la propia ley en relación con su artículo 8. Así, este contribuyente realiza tanto actividades por las que se paga el impuesto (enajenación de plumas), como otras que se encuentran exentas (enajenación de periódicos), esto es, se trata de un contribuyente que realizan tanto actividades gravadas como actividades exentas.

Con relación a lo anterior, en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta al 31 de diciembre de 1998, en relación con el primer párrafo de dicho artículo, en principio, sólo era acreditable el impuesto al valor agregado que se hubiese trasladado al contribuyente o que hubiere pagado en la importación y que se encontrará relacionado o identificado con la realización de actos gravados o sujetos a la tasa del 0%.

En este sentido, un contribuyente que dentro de sus operaciones realizara algunos actos o actividades que estuvieran gravadas con el impuesto o a las que les fuese aplicable la tasa del 0%, y otros exentos para fines del impuesto en comento, únicamente podía acreditar en su totalidad el impuesto que le hubiese sido trasladado o se hubiere pagado en la importación y que se encontrará relacionado o identificado con la realización de actos gravados o sujetos a la tasa del 0%. En consecuencia, el impuesto que le hubiese sido trasladado al contribuyente o hubiese pagado en la importación que correspondiera o se identificara con la realización de actividades exentas, no era acreditable en contra del impuesto a pagar

Sin embargo, existía el caso de aquellos contribuyentes que realizaban tanto actividades gravadas o afectas a la tasa del 0% y exentas, que

contrataban bienes o servicios que utilizaban para realizar ambos tipos de actos o actividades que, por su naturaleza, no eran susceptibles de identificarse con unas u otras, por las que también se les trasladaba el impuesto al valor agregado.

A modo de ejemplo, los gastos que efectúa un contribuyente que realiza ambos tipos de actividades (gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas) por concepto de arrendamiento de oficinas, teléfono, luz, agua, etc., de ninguna forma pueden identificarse con alguna de las dos actividades en particular, pues resulta muy difícil saber con exactitud que parte del impuesto trasladado por dichos actos o actividades, se encuentra relacionado con parte de las actividades gravadas o exentas. Esto es, no hay forma de identificar que parte de los gastos erogados por dichos conceptos se relaciona con actividades que están gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y que parte con aquellas que no lo están.

Por esta razón, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, previa que cuando se trasladará el impuesto al contribuyente por la realización de actos o actividades que no correspondieran o se identificaran con la realización de aquellos actos o actividades gravados o bien exentos, el acreditamiento del impuesto procedería únicamente en el porcentaje que el valor de los actos por los que sí debiera pagarse el impuesto o se aplicará la tasa del 0%, representará en el valor total de los actos que el contribuyente hubiese realizado en el ejercicio.

Así entonces, el impuesto que se trasladara al contribuyente o pagara éste por la importación de bienes o servicios por actos o actividades que no fueran identificables con actividades gravadas o exentas, únicamente era acreditable en la proporción que el valor de las actividades por las que se pagaba

el impuesto o era aplicable la tasa del 0%, representaban del valor total de las actividades realizadas en el ejercicio, lo cual es conocido como el impuesto prorrateable o prorrateo.

En este sentido, en el caso de nuestro anterior ejemplo (enajenación de periódicos y plumas), el impuesto acreditable era el que se identificaba con la actividad por la que se pagaba el impuesto, esto es, aquel impuesto trasladado y que estaba relacionado con la posterior enajenación de plumas. El impuesto trasladado que no era identificable, sólo era acreditable en la citada proporción, esto es, se prorrateaba.

En consecuencia, si en el ejemplo antes mencionado el valor de los actos por los que el contribuyente estaba obligado al pago del impuesto o podía aplicar la tasa del 0% era de \$100.00, y el valor total de sus actos o actividades, considerando las gravadas como las exentas, era de \$200.00, únicamente podía acreditar el impuesto que le hubiese sido trasladado y no identificado con actividades gravadas o exentas (arrendamiento de oficinas, teléfono, luz, agua, etc.) en un 50%.

Con respecto a lo anterior, debe señalarse que los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el año de 1998, establecían el procedimiento aplicable a efecto de determinar el factor que debía ser aplicado a aquel impuesto trasladado al contribuyente o pagado por éste en la importación que no se encontrara identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas, es decir, al impuesto prorrateable.

Esto es, lo citados preceptos reglamentarios, preveían el procedimiento a seguir a efecto de determinar la proporción que el valor de las actividades por las que se pagaba el impuesto o era aplicable la tasa del 0%, representaban del valor total de las actividades realizadas en el ejercicio, a fin de aplicarlo al impuesto acreditable que no se encontrara identificado con actividades gravadas o exentas.

En efecto, el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1998 establecía, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:

*"Art. 13.-*

*Si el contribuyente está obligado al pago del impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar los gastos e inversiones que se efectuaron en el periodo por el cual se realiza el pago provisional o en el ejercicio para realizar dicha parte, y considerará como impuesto acreditable de dicho periodo o del ejercicio, el que le hubiera sido trasladado y el que haya pagado en sus importaciones con motivo de sus gastos e inversiones: cuando no pueda identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones, además del impuesto identificable acreditará el impuesto no identificable en la proporción que represente el valor de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto, en el valor total de sus actividades."<sup>50</sup>*

Por su parte, el artículo 15 del citado reglamento señalaba textualmente lo siguiente:

*"Art. 15.- Para calcular el impuesto acreditable del periodo por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio en los términos del artículo 13 de este Reglamento, no se incluirá el valor de los actos o actividades siguientes*

---

Art. 13, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1998.

*I. Enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.*

*II. Los dividendos pagados en moneda, en partes sociales o en títulos de crédito siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo*

*III. Enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito con la salvedad señalada en la fracción anterior.*

*IV. Enajenación de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy".*

*V. Intereses pagados por instituciones de crédito y uniones de crédito*

*No es aplicable la fracción II de este artículo a las personas morales que perciban ingresos preponderantemente por los conceptos en ella previstos*

*No son aplicables las fracciones III, IV y V de este artículo a las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas y para el depósito de valores, a las casas de cambio, a las sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito.*

*Las casas de bolsa, para determinar el impuesto acreditable a que se refiere este artículo, considerarán dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos.<sup>51</sup>*

Como puede observarse de los artículos antes transcritos, el contribuyente que realizara actividades que por un lado estuvieran gravadas o sujetas a la tasa del 0% y que por el otro estuvieran exentas, y que se le hubiese trasladado un impuesto o que hubieran pagado el mismo en la importación que no pudiera ser identificable con alguno de dichos actos, debía determinar la proporción que el valor de las actividades por las que se pagaba el impuesto o

<sup>51</sup> Ibid, Art. 15 R.L.I.V.A vigente en 1998.



era aplicable la tasa del 0%, representaban del valor total de las actividades realizadas en el ejercicio, a efecto de acreditar dicho impuesto.

A fin de determinar dicho valor, el citado artículo 15 establecía cual era el valor de las actividades realizadas en el ejercicio que no debía ser incluido a efecto de determinar la proporción antes señalada, el cual se refería al valor de ciertos actos o actividades exentas del pago del impuesto al valor agregado, debiendo señalarse que para el caso de determinados contribuyentes como las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, casas de cambio, sociedades de inversión, organizaciones auxiliares del crédito, el valor de dichos actos debía ser incluido, siendo importante destacar el tratamiento específico de las casas de bolsa, las cuales a efecto de determinar el impuesto acreditable no identificable, debían considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que percibieran por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectuarán por dichos conceptos.

En este sentido, podemos señalar que en los términos de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de 1998, con relación a lo dispuesto por el cuarto párrafo de su fracción I, los contribuyentes que realizaban actos o actividades que por un lado se encontraban gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y que por el otro se encontraban exentas, podían acreditar el impuesto de la siguiente manera:

I. Debían identificar el impuesto al valor agregado que les hubieran trasladado y el que hubiesen pagado en la importación, y que estuviera

relacionado con los actos o actividades por las que a su vez se pagaba el impuesto o era aplicable la tasa del 0%, el cual resultaba acreditable en su totalidad.

II. En consecuencia, el impuesto trasladado o pagado en la importación que correspondiera o se identificara con la realización de actos o actividades exentas, no era acreditable contra el impuesto a pagar.

III. Solamente si el impuesto trasladado o pagado en la importación no podía ser identificado con actividades por las que se pagaba el impuesto o era aplicable la tasa del 0%, o bien, con actividades exentas, entonces únicamente dicho impuesto sería acreditable mediante la aplicación de la proporción que representara el valor de los actos por los que sí debía pagarse el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, respecto del valor total de los actos del contribuyente realizados en el ejercicio, para lo cual debía atenderse a lo dispuesto por los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues el valor de ciertos actos o actividades no debía ser incluido a fin de determinar dicha proporción.

Con el objeto de ilustrar como funcionaba el procedimiento de acreditamiento en comento hasta el 31 de diciembre de 1998, a continuación se presenta el siguiente cuadro:

	1998
Actos Gravados (incluye tasa 0%)	\$ 5.000.000 00
Entre:	
Actos o Actividades Totales	\$350.000.000 00
Factor de Acreditamiento	14 2857%

Total IVA Acreditable (Trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación)	900,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% (acreditable al 100%)	300,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades exentas (no acreditable).	100,000.00
IVA Acreditable no identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas (acreditable en proporción)	500,000.00
<i>Por Factor:</i> (Prorrato)	<u>14.2857%</u>
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO no Identificable Acreditable	71,429.00
<i>Más:</i>	
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Acreditable al 100%	<u>300,000.00</u>
<b>TOTAL IVA ACREDITABLE</b>	<b>S 371,429.00</b>

Como puede observarse, hasta 1998 el procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado acreditable y, por ende, el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado aplicable por parte de los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, consistía básicamente en determinar el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación que se identificara con actos gravados o sujetos a la tasa del 0%, el cual era acreditable al 100%, determinar el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación que se identificara con actos exentos, el cual no era acreditable, y finalmente determinar el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación que no se identificara con actos gravados o sujetos a la tasa del 0%

o exentos, el cual era acreditable en la proporción determinada con base en lo dispuesto por los artículos 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y 13 y 15 de su Reglamento, a la cual ya nos hemos referido.

Sin embargo, esta situación fue modificada para los ejercicios de 1999 y de 2000, tal y como se analizará a continuación.

### 4.3. Modificaciones para 1999

Según la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales para el ejercicio de 1999, entre ellas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999, enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, se considera conveniente efectuar la reforma al artículo 4 vigente en 1998, conforme a lo siguiente:

*“Para evitar que los contribuyentes con actividades gravadas y exentas en el impuesto al valor agregado acrediten un impuesto mayor al debido y dada la dificultad para identificar el impuesto al valor agregado con cada tipo de actividad, se propone adecuar las disposiciones para que el impuesto al valor agregado acreditable se determine exclusivamente con base en la proporción que represente el valor de los actos gravados con este impuesto, en el valor total de los actos que el contribuyente realice en el ejercicio. En el caso de exportaciones, se mantendría la posibilidad de que el impuesto trasladado e identificado con dicha actividad se acredite en su totalidad.”<sup>52</sup>*

---

<sup>52</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales para 1999.

Con base en lo anterior, a partir del 1° de enero de 1999 se modificó el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar redactado como sigue:

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

*Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

*I. . . . .*

*. . . . .*

*. . . . .*

*Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio."<sup>5</sup>*

Conforme a lo anterior, a partir del 1° de enero de 1999 los contribuyentes que realizaran tanto actividades por las que se tuviera que pagar el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, así como exentas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo podían acreditar el impuesto al valor agregado que les hubiese sido trasladado o pagado en la importación que se identificara con actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0%, en la

<sup>5</sup> Art. 4, Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999.

proporción que representara el valor de sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, respecto del valor total de los actos o actividades que realizaran. En consecuencia, el impuesto que le hubiese sido trasladado al contribuyente o pagado en la importación que correspondiera o se identificara con la realización de actividades exentas, no era acreditable en contra del impuesto causado.

Esto es, a partir de 1999, a efecto de que los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, determinaran el impuesto acreditable, debían aplicar a la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación (impuesto acreditable) que se identificara con actividades por las que se pagara el impuesto o les resultara aplicable la tasa del 0%, el porcentaje correspondiente que el valor de las actividades por las que debía pagarse el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, representaran del valor total de las actividades realizadas en el ejercicio.

Lo anterior significaba que aquellos contribuyentes que llevaran a cabo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, ya no podían; a diferencia de lo que sucedía en 1998, acreditar en su totalidad el impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación que se encontrara plenamente identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, sino que del total del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubiesen pagado en la importación que correspondiera a dichas actividades (impuesto acreditable), sólo podían acreditar una parte, a partir de la proporción que el valor de los actos por los que sí debía pagarse el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, representara en el valor total de los que el contribuyente realizara en el ejercicio, además de que se vieron imposibilitados de poder determinar un

impuesto acreditable no identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas, el cual, hasta 1998 era prorrateable, siendo que lo único que quedaba en los mismos términos era aquel impuesto identificado con actividades exentas el cual no era acreditable.

En pocas palabras, a partir de 1999 los contribuyentes en comento ya no tenían la posibilidad de acreditar la totalidad del impuesto al que tuvieran derecho, sino sólo el que resultara de aplicar un factor (prorrateo), no obstante dicho impuesto correspondiera o se identificara en su totalidad con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, además de que ya no podían prorratear aquel impuesto acreditable que no se encontrara identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas.

Así, por ejemplo, piénsese en el caso de las operaciones de arrendamiento financiero que las instituciones bancarias llevan a cabo en los términos del artículo 46, fracción XXIV de la Ley de Instituciones de Crédito.

En estos casos, para poder dar un automóvil en arrendamiento financiero requieren obviamente adquirirlo; así, en dicha adquisición le sería trasladado un impuesto que debiera ser acreditable, máxime que cuando a su vez el Banco otorgue dicho vehículo en arrendamiento financiero a uno de sus clientes, se causará el impuesto al valor agregado en términos nominales, pues tal operación no se encuentra exenta en los términos de la ley de la materia; sin embargo, y en virtud de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 vigente durante 1999, dicho impuesto no pudo ser acreditable en su totalidad, sino únicamente en función a la aplicación del porcentaje antes

señalado, contrariamente a lo que pasaba en 1998, en donde al ser identificable con una actividad gravada era acreditable al 100%.

A efecto de que se pueda entender con toda precisión la aplicación del procedimiento de acreditamiento vigente durante el ejercicio de 1999, a continuación se presenta el siguiente cuadro comparativo entre lo que sucedía en 1998 y el sistema vigente en 1999:

	1998	1999
Actos Gravados (incluye tasa 0%)	\$ 5,000,000.00	\$ 5,000,000.00
<i>Entre:</i>		
Actos o Actividades Totales	350,000,000.00	350,000,000.00
Factor de Acreditamiento	14.2857%	14.2857%
Total IVA Acreditable ( impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación)	900,000.00	900,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%	300,000.00	800,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades exentas. (no acreditable)	100,000.00	100,000.00
IVA Acreditable no identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas	500,000.00	NO APLICA
<i>Por Factor:</i>	14.2857%	14.2857%
IVA no Identificable Acreditable	71,429.00	
<i>Más:</i>		
IVA Acreditable al 100%	300,000.00	
<b>TOTAL IVA ACREDITABLE</b>	<b>\$ 371,429.00</b>	<b>\$ 114,286.00</b>

Como se puede observar de lo anterior, como consecuencia de la reforma sufrida por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a partir de 1999 el procedimiento para determinar



el impuesto acreditable y, por ende, el procedimiento de acreditamiento aplicable por parte de los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, a diferencia de lo que sucedía hasta 1998, dejó de consistir en determinar el impuesto trasladado al contribuyente o el pagado por él en la importación identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el cual era acreditable al 100%, y determinar el impuesto trasladado al contribuyente o el pagado por él en la importación no identificable con dichas actividades o con actividades exentas el cual era prorrateado, ya que para 1999 únicamente el impuesto trasladado al contribuyente o el pagado por él en la importación que correspondiera a actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, debía ser sometido a la aplicación del factor resultante del porcentaje que el valor total de los actos gravados o sujetos a la tasa del 0% representaran del valor total de actos o actividades realizados por el contribuyente en el ejercicio, lo cual, como ha quedado plasmado en el cuadro anterior, da como consecuencia que el impuesto acreditable sea menor.

Así pues, la diferencia esencial entre el procedimiento de acreditamiento vigente hasta 1998 y el vigente en 1999, consiste en que para 1999 ya no fue posible determinar el impuesto acreditable identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el cual era acreditable en su totalidad, y el impuesto acreditable no identificable con dichas actividades o actividades exentas, el cual era acreditable a partir de prorratearlo.

Con respecto a lo anterior, es importante señalar que toda vez que el procedimiento de acreditamiento aplicable por aquellos contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas para 1999, dejó de consistir en determinar un impuesto acreditable identificable y un

impuesto acreditable no identificable, los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fueron derogados y reformados, respectivamente, a partir del 20 de marzo de 1999, pues a partir de la reforma sufrida por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de dicha ley para 1999, su aplicación dejó de ser plena.

En efecto, como lo analizamos en el apartado anterior cuando nos referimos al procedimiento de acreditamiento vigente por el ejercicio de 1998, los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, a fin de determinar el impuesto al valor agregado acreditable que no se encontrara identificado con actividades gravadas o exentas, esto es, el impuesto al que debía ser aplicado el porcentaje que el valor de los actos gravados o sujetos a la tasa del 0% representara del valor total de los actos o actividades del ejercicio, debían aplicar lo dispuesto por el cuarto párrafo, fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como los artículos 13 y 15 de su Reglamento.

Sin embargo, a partir de que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue modificado en el sentido de que los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, debían determinar el impuesto al valor agregado acreditable a partir de aplicar a la totalidad del impuesto trasladado o pagado en la importación identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el factor resultante del porcentaje que el valor total de los actos gravados o sujetos a la tasa del 0% representaran del valor total de actos o actividades realizados por el contribuyente en el ejercicio, el artículo 13 del Reglamento de dicha ley fue derogado, pues como lo analizamos con anterioridad, dicho

artículo preveía la forma de determinar el impuesto acreditable a partir de identificar el mismo con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, o bien, cuando el mismo no fuera identificable con dichas actividades o actividades exentas, lo cual en 1999 ya no era posible por las razones antes expuestas

Asimismo, como consecuencia de la reforma al artículo que nos ocupa, el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue reformado a partir del 20 de marzo de 1999, para quedar redactado de la siguiente forma.

*“Art. 15.- Con relación al artículo 4º. de la Ley y para calcular el impuesto acreditable del periodo por el cual se efectúa el pago provisional o del ejercicio, no se incluirá el valor de los actos o actividades siguientes*

*I Enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.*

*II. Los dividendos pagados en moneda, en partes sociales o en títulos de crédito siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.*

*III Enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito con la salvedad señalada en la fracción anterior*

*IV Enajenación de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas “onza troy”*

*V Intereses pagados por instituciones de crédito y uniones de crédito*

*No es aplicable la fracción II de este artículo a las personas morales que perciban ingresos preponderantemente por los conceptos en ella previstos*

*No son aplicables las fracciones III IV y V de este artículo a las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas y para el depósito*

*de valores, a las casas de cambio, a las sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito*

*Las casas de bolsa, así como los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, para determinar el impuesto acreditable a que se refiere este artículo, podrán optar por considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos.”<sup>54</sup>*

Como puede observarse de lo anterior, el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue modificado con respecto al que estuvo vigente hasta antes del 20 de marzo de 1999, en dos aspectos relevantes:

a) Con relación al cálculo del impuesto acreditable por parte de aquellos contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, el artículo en comento ya no se refería al artículo 13 del reglamento que nos ocupa sino al artículo 4 de ley en comento.

Lo anterior, en virtud de que el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado había sido derogado por las razones ya expuestas.

b) Para efectos de determinar el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representaran del valor total de las actividades del contribuyente, las casas de bolsa, las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, las casas de cambio, sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito, podían optar por

---

<sup>54</sup> Art. 13, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000.

considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que percibieran por concepto de premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectuaran por dichos conceptos.

Lo anterior, implicó que a diferencia de lo que sucedía hasta antes el 20 de marzo de 1999, lo dispuesto por el último párrafo del artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al valor Agregado, se hizo extensivo a otro tipo de contribuyentes distintos a las casas de bolsa, tales como las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, las casas de cambio, sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito.

Asimismo, implicó que lo dispuesto por dicho último párrafo se convirtiera en una opción por los vocablos “podrán optar”, a diferencia de lo que sucedía hasta antes del 20 de marzo de 1999, en que las casas de bolsa debían considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que percibieran por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos efectuados por dichos conceptos.

Finalmente, dentro del valor de las citadas actividades, se suprimió el valor de los intereses, por lo cual para efectos de determinar el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representarían del valor total de las actividades, las casas de bolsa, las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, las casas de cambio, sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito, podían optar por considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que percibieran por concepto de premios de reporto

y compraventa de valores, y los pagos que efectuaran por dichos conceptos, mas no así por concepto de intereses.

Así pues, por el ejercicio de 1999 los contribuyentes que realizaran actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, a efecto de determinar el impuesto susceptible de ser acreditado, debían de calcular la proporción que representara el total de sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% respecto del total de sus actividades, con base en lo dispuesto por el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reformado a partir del 20 de marzo de 1999 en los términos antes expuestos, esto es, incluyendo o excluyendo dentro del valor sus actividades el valor de los actos señalados expresamente por dicho artículo en cada una de sus fracciones y párrafos.

Debe señalarse que el hecho de que los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado hayan sido derogados y reformados, respectivamente, en los términos de lo antes expuesto, hasta el 20 de marzo de 1999, dejó entre los contribuyentes que realizaban actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, una gran incógnita, consistente en saber con base en qué disposición debían calcular el impuesto acreditable hasta antes de dicha fecha.

En efecto, hasta antes del 20 de marzo de 1999, los artículos 13 y 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fueron los que estuvieron vigentes por el ejercicio de 1998, a los cuales ya nos hemos referido.

Lo anterior, implicó que los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas no supieran a ciencia cierta con base en qué disposición debían calcular el impuesto acreditable por dos razones:

a) El artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente por el ejercicio de 1998 y hasta antes del 20 de marzo de 1999, se refería al cálculo del impuesto acreditable con base en que el mismo pudiera ser identificado o no con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, lo cual en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999 dejó de tener aplicación, pues como hasta aquí lo hemos analizado, en los términos de dicha disposición los contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, debían determinar el impuesto al valor agregado acreditable a partir de la aplicación del porcentaje que el valor total de los actos gravados o sujetos a la tasa del 0% representaran del valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en el ejercicio, independientemente de que dicho impuesto pudiera encontrarse identificado en su totalidad con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%.

b) El artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1998 y hasta antes del 20 de marzo de 1999, se refería en su primera parte al citado artículo 13, el cual, en principio, no tenía aplicación por la razón expuesta en el inciso anterior.

Como puede observarse de lo antes expuesto, los contribuyentes que realizaban actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, del 1° de enero de 1999 y hasta antes del 20 de marzo de dicho año, se enfrentaron al problema de determinar con base en qué disposición debían de calcular el impuesto acreditable, esto es, con base en qué disposición debían de efectuar el cálculo de la proporción que el valor de sus actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representaban del valor total de sus actividades a fin de determinar el factor que debía ser aplicable al impuesto trasladado o pagado directamente en la importación que se identificara con la parte de sus actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y, en consecuencia, el impuesto acreditable.

En una opinión personal, se considera que lo procedente era que los contribuyentes que realizaran actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, por una parte dejaran de aplicar lo dispuesto por el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que el mismo regulaba lo referente al cálculo del impuesto acreditable con base en la identificación o no identificación que pudiera hacerse del mismo con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, y por la otra siguieran aplicando lo dispuesto por el artículo 15 de dicho reglamento, no obstante se refiriera al citado artículo 13, pues en él se regulaba el cálculo que debía efectuarse de la proporción que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas al tasa del 0% representara del valor total de las actividades realizadas a efecto de calcular el impuesto acreditable.

Lo anterior, en virtud de que por un lado el impuesto acreditable en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del



artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1° de enero de 1999, ya no se efectuaba a partir de la identificación o no identificación del mismo con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y actividades exentas, pero por el otro en los términos de lo dispuesto por dicho artículo, se debía calcular el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representarían del valor total de los actos o actividades realizadas a fin de determinar el impuesto acreditable correspondiente

Sin embargo, no se deja de advertir que lo anterior es sólo una opinión personal, además de que el problema en comento trajo consigo una serie de controversias y discusiones que a la fecha no han podido ser homologadas entre la comunidad dedicada a la materia fiscal.

Así pues, con base en lo anteriormente expuesto, se debe concluir que en los términos de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, los contribuyentes que realizaran actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, a efecto de determinar el impuesto acreditable, debían únicamente aplicar al impuesto que les hubiese sido trasladado o el que hubieren pagado en la importación identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, la proporción que representara el total de sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% respecto del total de sus actividades del ejercicio, con base en lo dispuesto por el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reformado a partir del 20 de marzo de 1999 en los términos antes expuestos, esto es, incluyendo o excluyendo dentro del valor sus actividades el valor de los actos señalados

expresamente por dicho artículo en cada una de sus fracciones y párrafos, lo cual, a diferencia de lo que sucedía hasta 1998, implicó la imposibilidad de acreditar en su totalidad el impuesto trasladado o pagado en la importación que se encontrara identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues el mismo tenía que ser prorrateado, además de la imposibilidad de determinar un impuesto acreditable no identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, o bien exentas.

#### **4.4. Disposición vigente**

Para el año 2000, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue modificado substancialmente por lo que respecta al procedimiento de acreditamiento que nos ocupa.

En efecto, para este año, si bien es cierto que en alguna medida se vuelve de manera conceptual al procedimiento que funcionaba hasta 1998, esto es, determinar un impuesto acreditable identificable y no identificable, también lo es el que dicho procedimiento resulta complejo, pues contiene una serie de reglas y excepciones muy específicas y difíciles de entender y aplicar.

Lo anterior, se desprende de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para 2000 que dio origen a la reforma del artículo en comento, en la que se señaló, en su parte conducente, textualmente lo siguiente:

“ .. .. .

*Por lo anterior, se propone a esa Soberanía una adecuación al mismo esquema, estableciendo la identificación y acreditamiento del impuesto que le sea trasladado a los contribuyentes en la adquisición de materias primas, productos terminados y semiterminados, que se relacionen con la enajenación o prestación de servicios por la que esté obligado al pago del impuesto. Igualmente, podrán identificar y acreditar al impuesto correspondiente a sus adquisiciones, gastos e inversiones que se destinen a la exportación de bienes o en operaciones de maquila para exportación.*

*Lo anterior implica que el esquema de prorrateo sólo aplique para el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente, que no se pueda identificar de manera exclusiva con actos gravados ni con actos por los que no se esté obligado al pago del impuesto. En este sentido, también se propone adecuar el factor de prorrateo para hacerlo neutral, excluyendo de la base para su cálculo el valor de diversos actos o actividades que no corresponden a las actividades propias de los contribuyentes, haciendo la salvedad respecto del sistema financiero, toda vez que para este sector los actos o actividades que se excluyen si corresponden a actividades preponderantes de los integrantes de este sector*

*Como complemento de ello, se propone un ajuste en la determinación del factor que lo haga neutral, impidiendo la sobrestimación del mismo, según beneficie o no al contribuyente, eliminando así los márgenes de maniobra en perjuicio del fisco federal.”<sup>55</sup>*

Así pues, el artículo en comento para el presente año, sufrió una modificación substancial, para quedar redactado en los siguientes términos:

*“Art. 4.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley: la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento.*

*I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de*

<sup>55</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para 2000.

*materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.*

*Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable tratándose del monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente ni del propio impuesto que él hubiese pagado en la importación, con motivo de sus gastos, inversiones, adquisiciones de títulos valor, certificados o cualquier otro título, que representen o amparen la propiedad de bienes diferentes de los señalados en el primer párrafo de esta fracción.*

*No será aplicable lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de esta fracción, tratándose de la enajenación de bienes tangibles cuando éstos se exporten y de la prestación de servicios que se considere exportada en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. En estos casos se aplicará lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo.*

**II.** *El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.*

*Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos de impuesto sobre la renta*

*III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo*

*La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado determinado de conformidad con el procedimiento previsto en el siguiente párrafo.*

*El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda. Para efectos de este párrafo, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados*

*a) Las importaciones de bienes o servicios*

*b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria*

*c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito, siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, salvo que se trate de personas morales que perciban ingresos preponderantemente por este concepto*

*d) Las enajenaciones de acciones o partes sociales, de documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.*

*e) Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy".*

*f) Los intereses percibidos sin la ganancia cambiaria.*

*g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el extranjero que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley*

*h) Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir para efectos de la determinación del factor a que se refiere esta fracción, será el valor del bien objeto de la operación que se consigne expresamente en el contrato respectivo.*

*i) Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes*

*j) Los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.*

*Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, para calcular el factor a que se refiere esta fracción no deberán excluir los conceptos señalados en los incisos d), e), f) y j) que anteceden.*

*IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del periodo por el que se determina el pago provisional, del periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda.*

*Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiera sido trasladado por el contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta*

*Respecto de las inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente*

*El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas productos terminados o semiterminados, así como los gastos o inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos o inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.*

*El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea él otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley*

*El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, se multiplicará el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el periodo que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del*

*impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.*

*Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos:*

*a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.*

*b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en las secciones II y III del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.*

*c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al Artículo 1º.-A dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley.*

*El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.*

*Para que sea acreditable en los términos de este artículo el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.*<sup>56</sup>

Como puede advertirse de la transcripción anterior, resulta sumamente difícil entender el funcionamiento del procedimiento para determinar el impuesto acreditable y, por ende, el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado, pues el mismo contiene una

<sup>56</sup> *Ibid.*, Art. 4 L.I.V.A. vigente en 2000.



serie de reglas y excepciones difíciles de entender y aplicar, a diferencia del procedimiento de acreditamiento previsto para los ejercicios de 1998 y 1999 que ya hemos comentado.

No obstante lo anterior, a continuación se dará una explicación de la manera más gráfica y sencilla del procedimiento de acreditamiento que nos ocupa vigente para el año 2000.

Así pues, a continuación se comentan en detalle los principales cambios que se hicieron en materia de acreditamiento de impuesto al valor agregado para el año 2000.

### ***I. Aspectos generales del nuevo procedimiento***

En términos generales, el nuevo procedimiento de acreditamiento establecido en la disposición en análisis, que cabe señalar es aplicable tanto por contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, así como por contribuyentes que realizan por un lado actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y por el otro exentas (diferente a lo que sucedía en 1998 y 1999 en que la ley efectuaba una distinción entre dichos contribuyentes), consiste en lo siguiente:

1. Deberán determinar el impuesto que les haya sido trasladado y el que hayan pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.
2. Agruparán dicho impuesto en diferentes rubros, dependiendo del destino que las compras, los gastos o las inversiones, por las cuáles se efectuó su

traslado del impuesto respectivo, hayan tenido en la actividad del contribuyente.

3. El impuesto que corresponda a cada uno de los rubros, podrá ser totalmente acreditable, parcialmente acreditable (prorratableable), diferido, o no acreditable, en función del destino mencionado en el punto anterior.

El impuesto que sea identificado con los rubros que permiten su acreditamiento al 100%, así como el que resulte del prorrateo de aquellas actividades en las que el acreditamiento es parcial, será él que en resumen, podrá disminuirse del impuesto causado por el contribuyente para así poder determinar el impuesto a pagar.

## ***II. Agrupamiento por rubros***

Podríamos decir que son cinco los rubros en los que los contribuyentes habrán de agrupar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y el que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Dichos rubros son los que se enumeran a continuación:

**A) INVENTARIOS PARA ACTOS GRAVADOS:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (no incluye gastos ni inversiones), que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, por las que se esté obligado al pago del impuesto o sea aplicable la tasa del 0%. (art. 4, fracción I).

**B) INVENTARIOS PARA ACTOS NO GRAVADOS:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados (no incluye gastos ni inversiones), que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, por las que no se esté obligado al pago del impuesto (art. 4, fracción II).

**C) INVENTARIOS, INVERSIONES Y GASTOS PARA EXPORTACION:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por gastos e inversiones, que puedan ser identificadas exclusivamente con la exportación, de bienes o servicios (art. 4 cuarto párrafo, fracción I y cuarto párrafo).

**D) BIENES EN ARRENDAMIENTO A PERSONAS EXENTAS:** Por adquisición de bienes cuyo destino sea arrendarlos, directa o indirectamente a personas que preponderantemente realicen actos o actividades por los que no deba pagarse el impuesto (art. 4, quinto y sexto párrafo).

**E) ACTOS NO IDENTIFICADOS:** Por todos aquellos conceptos que no se relacionen con los rubros a), b), c) y d) antes precisados. El impuesto acreditable de este rubro resulta de restar al total del impuesto trasladado y pagado en la importación, adicionado con el impuesto acreditable diferido del rubro d), el impuesto a que se refieren los rubros a), b) y c) a que

nos hemos referido, además de aquel impuesto identificado de conformidad con el rubro d) (art. 4, fracción III).

### ***III. Acreditamiento por rubros***

Tal y como lo señalamos anteriormente, en los términos del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el presente año, el impuesto será acreditable dependiendo de la identificación que del mismo se haya hecho con cada uno de los rubros a que hemos hecho referencia con anterioridad. En efecto, el que el impuesto pueda ser acreditable en su totalidad, de manera diferida, parcialmente acreditable o no acreditable dependerá del rubro con el que se haya identificado, como se muestra a continuación:

<b>Rubros</b>	<b>Forma de Acreditamiento</b>
a) Inventarios para actos gravados	Acreditable al 100% (art. 4, fracción IV)
b) Inventarios para actos no gravados	No acreditable (art. 4, fracción IV)
c) Inventarios, inversiones y gastos para exportación	Acreditable al 100% (art. 4, fracción IV)
d) Bienes para arrendamiento a personas exentas	Prorratable diferido (art. 4, sexto párrafo)
e) Actos no identificados con los rubros a), b) y c) antes citados.	Prorratable (art. 4, fracción III y fracción IV)

### ***IV. Acreditamiento por prorrato***

Tratándose del impuesto no identificable mencionado en el rubro e) del cuadro que antecede, esto es, del impuesto que resulta de restar al total del impuesto trasladado al contribuyente y el que él hubiese pagado en la

importación, adicionado con el impuesto acreditable diferido del rubro d) (sexto párrafo del artículo 4), el impuesto a que se refieren los rubros a), b) y c) a que nos hemos referido, además de aquel impuesto identificado de conformidad con el rubro d) (quinto párrafo del artículo 4), esto es, con la adquisición de bienes que posteriormente serán arrendados a personas que realizan preponderantemente actos o actividades exentas, la determinación del impuesto acreditable se efectúa a partir de la aplicación de un factor que resulta de una fórmula establecida por el tercer párrafo de la fracción III del artículo 4 que nos ocupa, misma que en su concepto básico es igual a la que era aplicable en 1998 y 1999.

En efecto, en los términos de lo dispuesto por la fracción III del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el presente año, el impuesto acreditable no identificable en comentario, se determina a partir de la aplicación a dicho impuesto del factor que resulte de dividir el valor de los actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0%, correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda.

Esto es, el factor en comentario resulta de aplicar la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Valor de los actos o actividades sujetos al pago del impuesto o a la tasa del 0\%}}{\text{Valor total de los actos o actividades}}$$

Como puede observarse, dicha fórmula resulta ser básicamente la misma que operó para los ejercicios de 1998 y 1999, lo cual ya hemos analizado con anterioridad.

Con respecto a lo anterior, cabe señalar que al igual a lo que sucedía en los ejercicios de 1998 y 1999, para el ejercicio de 2000, el valor de ciertos actos o actividades no debe ser incluido para efectos de dicha fórmula, (ni en el dividendo ni en el divisor), dependiendo de la naturaleza del acto o actividad, o bien, de quién lo realice.

A continuación, se presenta un cuadro que muestra el valor de los actos y actividades que, en los términos de la fracción III del artículo en comento, no debe ser incluido en la citada fórmula para calcular el factor de acreditamiento que debe ser aplicado a aquel impuesto no identificable con los rubros a que hemos hecho referencia.

Acto o actividad que debe excluirse	Contribuyentes en general	Contribuyentes del sector financiero	Contribuyentes con ingresos preponderantes por dividendos
Importación de bienes (tangibles e intangibles) o servicios.	Si	Si	Si
Enajenación de inversiones (activos fijos, cargos y gastos diferidos).	Si	Si	Si
Enajenación de terrenos, excepto activo circulante, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.	Si	Si	Si
Dividendos percibidos en	Si	Si	No

moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito.			
Enajenación de acciones y de otros títulos	Si	No	Si
Enajenación de moneda nacional y extranjera, así como piezas de oro o de plata y onzas trío.	Si	No	Si
Intereses ganados y ganancia cambiaria	Si	No	Si
Exportación de bienes y servicios prestados por residentes en el país	Si	Si	Si
Enajenación por arrendamiento financiero (valor del bien).	Si	Si	Si
Enajenación de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial.	NA	Si	NA
De operaciones financieras derivadas.	Si	No	Si

(Si) Concepto que debe excluirse

(No) Concepto que no debe excluirse

(NA) No aplica

Como puede observarse de lo anterior, por lo que respecta al cálculo del factor de acreditamiento que nos ocupa, se excluyen del mismo el valor de actos o actividades que no generan ingresos, como son las importaciones de bienes o servicios, y ciertos ingresos que nos son recurrentes o no provienen de las actividades a las cuales se dedican los contribuyentes, entre los que se incluyen las enajenaciones de bienes que forman parte de su activo fijo, los dividendos, operaciones financieras derivadas, ganancias cambiarias y enajenación de acciones y divisas. Lo anterior, consideramos que fue establecido de esa manera por el legislador con la finalidad de no

distorsionar el factor de acreditamiento en comento y lograr que el mismo se determine exclusivamente en función de los ingresos gravados con respecto a los ingresos totales de las actividades a las cuales se dediquen los contribuyentes.

Cabe señalar, que el valor de los actos o actividades precisados en el cuadro que antecede, corresponde en gran medida al valor de los actos y actividades a que se refiere el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el presente año, lo que implica que el legislador incluyó el valor de los actos o actividades previstos por dicha disposición reglamentaria dentro de lo dispuesto por la fracción III del artículo 4 de la citada ley, adicionando el valor de otros actos o actividades no contemplados por el citado artículo 15.

Esto es, según lo expusimos al analizar el procedimiento de acreditamiento que operó por los ejercicios de 1998 y 1999, el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado preveía el valor de los actos o actividades que no debían ser considerados a efecto de determinar el factor que debía ser aplicado al impuesto acreditable prorrateable.

Ahora bien, el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el presente año, mismo que corresponde al artículo que ha estado vigente a partir del 20 de marzo de 1999, establece textualmente lo siguiente:

*"Art. 15.- Con relación al artículo 4º. de la Ley y para calcular el impuesto acreditable del periodo por el cual se efectúa el pago*



*provisional o del ejercicio, no se incluirá el valor de los actos o actividades siguientes:*

*I Enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.*

*II Los dividendos pagados en moneda, en partes sociales o en títulos de crédito siempre que en este último caso su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo*

*III. Enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito con la salvedad señalada en la fracción anterior.*

*IV. Enajenación de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy"*

*V Intereses pagados por instituciones de crédito y uniones de crédito.*

*No es aplicable la fracción II de este artículo a las personas morales que perciban ingresos preponderantemente por los conceptos en ella previstos.*

*No son aplicables las fracciones III, IV y V de este artículo a las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas y para el depósito de valores, a las casas de cambio, a las sociedades de inversión y organizaciones auxiliares del crédito*

*Las casas de bolsa, así como los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, para determinar el impuesto acreditable a que se refiere este artículo, podrán optar por considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos*<sup>57</sup>

Como puede observarse de la disposición antes transcrita, el valor de los actos o actividades a que se refiere la fracción III del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el 2000, corresponde casi en su totalidad al valor de los actos y actividades a que se refiere el artículo 15 reglamentario que nos ocupa, lo que implica que el legislador incluyó el valor

<sup>57</sup> Ibid, Art. 15 R.I.V.A. vigente en 2000.

de dichos actos o actividades en lo dispuesto por la citada fracción III del artículo 4 en comento, adicionando el valor que corresponde a los siguientes actos o actividades:

- a) Las importaciones de bienes y servicios.
- b) Las enajenaciones de activos fijos, gastos y cargos diferidos.
- c) Los dividendos percibidos en moneda, en acciones, en partes sociales o en títulos de crédito.
- d) Los intereses percibidos y la ganancia cambiaria.
- e) Las exportaciones de bienes tangibles y servicios prestados por residentes en el país.
- f) Las enajenaciones por arrendamiento financiero.
- g) Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial.
- h) Las que deriven de operaciones financieras derivadas.

Con respecto a lo anterior, cabe destacar el hecho de que en el caso los dividendos percibidos, el artículo 15 de Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el presente año, señala que los dividendos que no deben ser incluidos son los pagados, no los percibidos. Sin

embargo, en cualquiera de los casos, los dividendos no es un acto o un actividad objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, un acto gravado o exento, y de serlo, no existe prestación ni contraprestación en ese acto, siendo este último concepto lo que la final de cuentas había que incluir o excluir de la fórmula. Así, habrá que ver las consecuencias que esta disposición tiene en las compañías tenedoras de acciones, que son las que principalmente se pueden ver afectadas, ya que al incluir el monto de los dividendos como un acto total pero no gravado, el efecto será el de un menor factor de acreditamiento.

Lo mismo ocurre tratándose de la ganancia cambiaria, que al no ser un acto o actividad objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no puede ser excluida. De considerar el legislador que los dividendos percibidos y la ganancia cambiaria constituyen actos o actividades en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que por lo tanto algunos contribuyentes no deben excluirlos, habría entonces que analizar la razón por la cual los mismos no se encuentran entre los actos o actividades gravados o exentos listados en la propia ley.

Finalmente, cabe resaltar el hecho de que se deberá excluir de la fórmula los intereses en general (gravados y exentos), lo cual se considera que es correcto si se limitara a excluir únicamente los intereses bancarios, gubernamentales y los provenientes de títulos colocados entre el gran público inversionista, y no así a los intereses que deriven de la operación habitual de los contribuyentes o de cuentas por cobrar entre compañías de un mismo grupo, pues ello ocasionaría distorsiones en el cálculo del factor de acreditamiento que nos ocupa. Por ejemplo, piénsese en el caso las sociedades

controladoras. Estas sociedades cobran un impuesto al valor agregado por los intereses que cargan a sus subsidiarias y a su vez también pagan impuesto a las mismas por los intereses que les adeuden. Al ser ingresos por intereses sus únicos ingresos, y ser éstos de los que deben ser excluidos de la fórmula, podrá resultar un factor de acreditamiento igual o cercano a cero, y por lo tanto, el impuesto pagado se convertirá en un costo adicional, no obstante que la totalidad de sus ingresos correspondan a actos gravados.

#### *V. Acreditamiento diferido por arrendamiento*

Aunado a lo antes precisado, cabe hacer una mención especial al acreditamiento del impuesto que le es trasladado al contribuyente que adquiere bienes que posteriormente serán arrendados a personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado, es decir, actividades exentas, lo cual ya se preveía desde 1999.

En estos casos; según lo dispone el párrafo sexto del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento se diferirá en el tiempo, en la medida en la que las rentas que se reciban cubran el valor del bien arrendado. Así, si la renta de un periodo equivale a 1% del valor total del bien, se podrá acreditar únicamente, en ese periodo, hasta un monto equivalente al 1% del impuesto que le hubiera sido trasladado al arrendador.

El impuesto así determinado se adicionará al impuesto al que hace mención la fracción III del artículo 4 que nos ocupa, esto es, al impuesto trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación que

no se identifique con el impuesto de los rubros a), b), c) y d) a que nos hemos referido, para posteriormente ser prorrateado a partir de aplicar el factor de acreditamiento que se obtiene de la fórmula que la propia fracción III en comento prevé.

Cabe señalar, que no se prevé que el impuesto cuyo acreditamiento se difiere con motivo del arrendamiento de bienes, pueda ser actualizado en periodos posteriores. Sobra además señalar, el problema que se tendrá para determinar la preponderancia de los ingresos del arrendatario, los cuales son un elemento básico para definir la manera en que podrá acreditarse este impuesto en estos casos.

#### *VI. Acreditamiento en periodos preoperativos*

Un rubro que merece una mención especial al procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado acreditable a que nos hemos referido hasta aquí, es aquel impuesto acreditable en periodos preoperativos, el cual podría decirse es tratado por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado bajo un tratamiento diverso a dicho procedimiento.

En efecto, de manera específica, el tercer párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que respecto a inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por la que se vaya a estar obligado a pagar el impuesto, lo cual ya sucedía en los ejercicios de 1998 y 1999.

Para tal efecto, se señala que si de la estimación del destino resulta una diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente. Sin embargo, no se define como determinar esa diferencia, ni el periodo posterior al inicio de operaciones que deberá considerarse en la identificación real del destino de los gastos e inversiones.

VII. Para finalizar, debe señalarse que mediante un artículo transitorio se establece que, de manera opcional, lo contribuyentes que hayan estado obligados a presentar declaración anual de impuesto al valor agregado por el ejercicio de 1999, podrán continuar aplicando el procedimiento de acreditamiento vigente durante 1999 hasta el 31 de marzo del año 2000.

Para este fin, considerarán que únicamente para efectos de este impuesto, su ejercicio fiscal de 1999, concluye el 31 de marzo del año 2000, tendiendo una duración de hasta quince meses, por lo que el ejercicio del año 2000 para los contribuyentes que ejerzan la citada opción, comenzará a correr el 1° de abril y concluirá hasta el 31 de diciembre, teniendo así una duración de nueve meses.

## CAPITULO V

### **LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LO RELATIVO AL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS O SUJETAS A LA TASA DEL 0% Y EXENTAS.**

Como ha quedado debidamente precisado a lo largo del presente trabajo, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El que debemos contribuir al gasto público de la manera antes señalada, constituye una garantía, que como ya lo habíamos indicado dentro del capítulo II del presente trabajo, es la denominada garantía de justicia tributaria, misma que se encuentra consagrada por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En este sentido, todo precepto legal que contemple o regule algún tipo de tributo, como lo es el impuesto al valor agregado, debe ajustarse a los lineamientos de la garantía antes precisada, pues de lo contrario el mismo resultaría inconstitucional por violar el artículo 31 fracción, IV de nuestra Constitución.

En el caso a estudio, como ha quedado precisado al principio del presente trabajo, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por los años de 1999 y 2000, sufrió importantes modificaciones respecto al procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado que debe ser

aplicado por aquellos contribuyentes que para efectos de dicho impuesto realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, debiendo hacer hincapié que por lo que respecta a la modificación sufrida para el presente año, también repercutió sobre aquellos contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%.

Como consecuencia de dichas modificaciones, en una opinión muy particular, el citado artículo ha devenido en inconstitucional, al resultar violatorio de la garantía de justicia tributaria contemplada por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, misma que ya ha sido analizada en capítulos anteriores.

En efecto, se considera que el citado artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a raíz de que fue reformado para los años de 1999 y 2000, resulta violatorio de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria previstas por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Así pues, a lo largo del presente capítulo se analizarán las razones por las cuales se considera que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente tanto en 1999 como en 2000, resulta violatorio de las garantías antes precisadas

Lo anterior, con base en el estudio que en los dos primeros capítulos del presente trabajo se ha efectuado respecto de los principios doctrinarios en materia tributaria y la garantía de justicia tributaria consagrada por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política.



### **5.1. Inconstitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor vigente en 1999**

Como quedó precisado en el capítulo anterior, en el cual hablamos de la evolución que ha sufrido el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado previsto por el artículo 4 de la ley de la materia, para el año de 1999 el citado artículo fue reformado y, en consecuencia, el procedimiento de acreditamiento en él prevista aplicable por parte de aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, fue de igual forma modificada.

En virtud de dicha reforma, según lo indicamos en el capítulo que antecede, para el año de 1999 el procedimiento de acreditamiento en comento consistió básicamente en determinar el impuesto acreditable, esto es, el impuesto trasladado al contribuyente y el que él hubiese pagado en la importación que se identificara con actividades gravadas o sujetas la tasa del 0%, a partir de aplicar a dicho impuesto el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representaran del total del valor de los actos o actividades desarrolladas por el contribuyente durante el periodo que correspondiera.

Lo anterior, como ya lo señalábamos, modificó sustancialmente el procedimiento de acreditamiento que venía operando hasta 1998, pues hasta dicho año el impuesto acreditable era por una parte el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación que pudiera ser identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el cual era acreditable en su

totalidad, esto es, al 100%, y por otra el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación que no pudiera ser identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas, el cual era acreditable a partir de que se le aplicara el porcentaje que la totalidad de los actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0% representará de la totalidad del valor de los actos o actividades desarrolladas por el contribuyente en el ejercicio (prorratio).

Como consecuencia de la reforma sufrida por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera que el mismo contraviene la garantía de justicia tributaria consagrada por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, pues resulta violatorio de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria, como se demuestra a continuación.

### **I. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria**

Desde un punto de vista muy particular, se considera que lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1999, específicamente por lo que respecta al procedimiento acreditamiento del impuesto al valor agregado aplicable por parte de los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, previsto en el cuarto párrafo de su fracción I, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

En efecto, como se analizó en el capítulo II del presente trabajo, el impuesto al valor agregado, como impuesto indirecto, será proporcional, entre

otros aspectos, en la medida en que se permita al contribuyente realizar el acreditamiento de aquellas cantidades que se le hayan trasladado con motivo de la ejecución de actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o bien haya pagado en la importación de bienes o servicios.

De no aceptar lo anterior, como ya se ha estudiado con anterioridad, el impuesto no recaería sobre su objeto y, por ende, sobre el consumidor final de los actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, si el derecho de acreditamiento que nos ocupa no es respetado, ello se traduce en que el contribuyente pague un impuesto en exceso al valor que agregó a los bienes o servicios, pues por una parte lo cubrirá al aceptar el traslado correspondiente y, por el otro, al momento de determinar el importe que debe enterar a la autoridad, lo cual deja de atender a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo que nos ocupa.

Esto es, debemos insistir en que los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado, resultan proporcionales en la medida en que permitan plenamente el acreditamiento del impuesto que le es trasladado al contribuyente o pague éste en la importación de bienes o servicios, pues su objeto es gravar o hacer caer la carga económica en el consumidor final de un bien o servicio, y no así en el enajenante o prestador de dicho bien o servicio que participa en la cadena productiva como intermediario.

De hecho, lo anterior ha sido reconocido por nuestro Poder Judicial de la Federación específicamente por el Juez Cuarto de Distrito en Materia

Administrativa en el Distrito Federal al resolver el amparo 130/98 promovido por Cinemex Ticoman, S.A. de C.V., señalándose en la sentencia respectiva textualmente lo siguiente:

*“Visto lo anterior, cabe señalar que hay diferentes clases de sujetos del impuesto, los cuales tienen diferente tratamiento legal, ya que unos son contribuyentes sujetos al pago del impuesto, trasladándolo hasta el consumidor final, quien deberá pagar dicho tributo, es decir, a estos contribuyentes se les puede denominar como consumidores intermedios, ya que trasladan el impuesto hasta los consumidores finales, y tienen derecho de acreditar el impuesto que ya le fue gravado con el que grava.*

*Ahora bien, los consumidores finales, son contribuyentes (sic) en el que incide el impuesto por ser el objetivo de la contribución, independientemente de su situación económica, ya que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que tiene tal capacidad está en mayor grado de adquirir bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del 15% al precio del bien o servicio adquirido.”*

Así, es claro que la proporcionalidad del impuesto al valor agregado se mide, entre otros aspectos, a partir de que se permita a los llamados contribuyentes intermedios, el acreditamiento del impuesto que les es trasladado durante la cadena productiva de bienes o servicios gravados por dicho impuesto, a efecto de que el gravamen causado incida únicamente sobre el valor agregado de los bienes o servicios objeto de dicho gravamen y, por ende, sobre el consumidor final de los actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso a estudio, se considera que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente por el año de 1999 viola la garantía de proporcionalidad tributaria, pues

en los términos de dicha disposición no se permite a los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, acreditar la totalidad del impuesto que les fue trasladado o hubiesen pagado en la importación en relación con la realización de actos o actividades que se encuentran gravados con el impuesto, ya sea a la tasa general del 15% o a la tasa del 0%.

Lo anterior, debido a que por dicho año, (como ya lo analizamos) al total del impuesto trasladado o pagado en la importación que correspondiera a actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, debía aplicársele la proporción que el valor total de los actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0% representasen de la totalidad del valor de los actos o actividades del ejercicio, lo cual significó que el derecho de acreditamiento no fuese pleno sino limitado, a diferencia de como venía sucediendo hasta el año de 1998, en el que el impuesto al valor agregado identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% era acreditable al 100% y únicamente el no identificable con dichas actividades o actividades exentas era prorrateado.

En efecto, para el año de 1999, los contribuyentes que realizaran por una parte actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y por la otra actividades exentas, debían someter el total del impuesto trasladado o pagado en la importación a un prorrateo aún y cuando el mismo pudiera ser identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, lo cual implicó que se limitara el derecho de acreditamiento de dichos contribuyentes, pues no obstante pudieran identificar el impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, dicho impuesto no era acreditable en su totalidad, sino en el porcentaje que el

valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representaran del valor de los actos o actividades del ejercicio.

Por tanto, al no haberse permitido durante el año de 1999 plenamente el acreditamiento del impuesto trasladado o pagado en la importación que se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% a los contribuyentes que realizaran dichas actividades y actividades exentas, se les dio el tratamiento de consumidores finales, violando el espíritu de la propia contribución y gravándolos de una manera ajena a su capacidad contributiva, pues debían pagar un gravamen que no correspondía al valor agregado de los bienes o servicios objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De esta manera, en una opinión muy particular, resulta evidente la inconstitucionalidad del precepto en comento, pues viola en perjuicio de los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

Con objeto de ilustrar lo anterior, recordemos el cuadro comparativo al que hicimos referencia en el capítulo anterior, de donde se desprende claramente el impuesto al valor agregado que no tuvo derecho a acreditar un contribuyente que realizara actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, con motivo de la reforma que para el año de 1999 sufrió el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el cuarto párrafo de su fracción I

	1998	1999
Actos Gravados (incluye tasa 0%)	\$ 5,000,000.00	\$ 5,000,000.00
<i>Entre:</i>		
Actos o Actividades Totales	350,000,000.00	350,000,000.00
Factor de Acreditamiento	14.2857%	14.2857%
Total IVA Acreditable ( impuesto trasladado al contribuyente o pagado por él en la importación)	900,000.00	900,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%.	300,000.00	800,000.00
IVA Acreditable identificable con actividades exentas. (no acreditable)	100,000.00	100,00.00
IVA Acreditable no identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas	500,000.00	NO APLICA
<i>Por Factor</i>	14.2857%	14.2857%
IVA no Identificable Acreditable	71,429.00	
<i>Más:</i>		
IVA Acreditable al 100%	300,000.00	
<b>TOTAL IVA ACREDITABLE</b>	<b>\$ 371,429.00</b>	<b>\$ 114,286.00</b>

Como puede observarse del cuadro anterior, durante 1999 el contribuyente de nuestro ejemplo dejó de acreditar aproximadamente el 66% del impuesto que le fue trasladado o pagó en la importación, lo que implica que deberá de pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor agregado de los bienes o servicios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues por una parte deberá pagar un impuesto al aceptar el traslado correspondiente y, por el otro, al momento de determinar el importe que debe enterar al fisco federal

Esta situación, como ya se señaló, evidentemente resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues rompe con el sistema del impuesto al valor agregado al gravar a los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, como si fuesen consumidores finales, cuando es claro que no lo son.

En lo conducente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado el siguiente precedente:

***“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ARTICULO 29 DE LA LEY DEL (TEXTO VIGENTE DURANTE EL AÑO DE 1980). ES INCONSTITUCIONAL.***

*.. Lo anterior concuerda fielmente con la esencia del impuesto al valor agregado, que dada su naturaleza, como se explica en la exposición de motivos de la ley, tiene por objeto permitir sea recuperado el impuesto que se ha pagado en virtud de la repercusión hecha por la transmisión del bien o servicio, pagando al Estado solamente la diferencia...”<sup>68</sup>*

Como se puede advertir, el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1999, impidió a los contribuyentes que hubiesen realizado actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, acreditar la totalidad del impuesto que les fue trasladado y que pagaron en la importación que pudiese ser identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, lo que significa que el procedimiento de acreditamiento previsto por dicho artículo para determinar el impuesto acreditable por parte de dichos contribuyentes resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

<sup>68</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 181-186, Sexta Parte, pág. 99.



Con el objeto de esquematizar aún más lo anterior, piénsese en el siguiente ejemplo:

Como es de todos conocido, las instituciones bancarias ponen a disposición de sus clientes los llamados “cajeros automáticos”, a través de los cuales los clientes pueden disponer, entre otros servicios, de dinero en efectivo.

Por esta operación, los Bancos cobran cierta comisión, por la cual están obligados al pago del impuesto al valor agregado.

Ahora bien, para poder estar en posibilidad de ofrecer los servicios a través de “cajeros automáticos” es necesario efectuar ciertos gastos, tales como: adquisición y mantenimiento del “cajero automático”, su computadora, así como gastos para su instalación; al efectuar dichos gastos sus proveedores les trasladan el impuesto al valor agregado correspondiente, mismo que en principio, debiera ser acreditable en su totalidad; sin embargo, dado que las instituciones bancarias realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, se ubican en el supuesto del cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, por lo que por dicho año no tuvieron el derecho a acreditar dicho impuesto en su totalidad no obstante el mismo se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, sino sólo en el porcentaje ya mencionado.

En estos términos, se considera que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999

resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

Lo anterior, se hace aún más evidente si se toma en consideración que para el año de 1999, los contribuyentes que nos ocupan, además de no poder acreditar en su totalidad el impuesto que les hubiese sido trasladado o pagado en la importación aún y cuando se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, dejaron de determinar un impuesto acreditable no identificado con dichas actividades o actividades exentas el cual era prorrateable hasta 1998, lo que limita aún más su derecho se acreditamiento.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que la dificultad que representaba para los contribuyentes el identificar el impuesto trasladado o pagado en la importación con actividades por las que se debe pagar el impuesto, era una “dificultad” en su beneficio, pues mediante su aplicación podían acreditar la totalidad del impuesto al que tenía derecho, razón por la cual, se considera que no obsta para concluir que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999 resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, lo expresado en este sentido en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales para 1999, misma que dio origen a dicho artículo.

Además, y contrariamente a lo señalado en dicha Exposición de Motivos, se considera que el propósito de evitar que se acreditara un impuesto mayor al debido, no justifica el establecimiento de medidas inconstitucionales que afectan a la totalidad de los contribuyentes. En todo caso, si se estima que

ciertos causantes están acreditando un impuesto mayor al debido, las autoridades cuentan con los instrumentos de fiscalización y sanción correspondientes para terminar con dicha práctica, pero ello no puede lograrse a través de medidas inconstitucionales, como la que ahora es objeto de estudio.

## **II. Violación a la garantía de equidad tributaria**

Adicionalmente a lo anterior, se considera que el procedimiento de acreditamiento previsto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1999 es inequitativo y, por tanto, violatorio de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, de acuerdo a lo siguiente:

a) Conforme al procedimiento de acreditamiento previsto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, los contribuyentes exclusivamente dedicados a realizar actos o actividades por las que se paga el impuesto al valor agregado o por las que es aplicable la tasa del 0%, estuvieron en posibilidad de acreditar la totalidad del impuesto al valor agregado que les fue trasladado y el que pagaron en la importación.

Sin embargo, los contribuyentes dedicados a realizar actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, no estuvieron en posibilidad de acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o pagado en la importación, no obstante éste hubiese sido plenamente identificable con actos o actividades por las que se paga el impuesto o es aplicable la tasa del 0%.

En este momento, cabe recordar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava la realización en territorio nacional de actos o actividades de manera general, tal y como se señala en el artículo 1° de la misma ley, siendo dichos actos o actividades la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Como se puede apreciar de lo anterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en principio, grava de la misma manera a todas las personas que realicen las actividades a que hace referencia.

Así por ejemplo, si un contribuyente presta el servicio de financiamiento, tal y como lo hace una empresa privada que otorga un crédito a una empresa filial, esto es, se trata de empresas que se encuentran en la misma situación, a saber: prestación del servicio de financiamiento a través de préstamos.

Ahora bien, conforme al propio artículo 1° de la ley que nos ocupa, el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el impuesto acreditable, siempre que el mismo sea efectivamente acreditable en los términos de la propia ley.

En relación con lo anterior, debe recordarse que en virtud de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, para aquellos contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, el impuesto al valor agregado acreditable sólo era aquél que resultara de aplicar un

porcentaje al impuesto trasladado o pagado en la importación que correspondiera a actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, en tanto que los contribuyentes que realizaran exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% no tenían que aplicar porcentaje alguno y, por lo tanto, estuvieron en posibilidad de acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o pagado en la importación.

En estos términos, se considera inconstitucional que con base en lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, se haya limitado la cantidad susceptible de acreditarse del impuesto que se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, por el simple hecho de que se realizaran dichas actividades y actividades exentas.

En efecto, se considera que la circunstancia de que un contribuyente realice sólo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y otro realice actividades tanto gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, no puede servir de base para que se haga una distinción entre ellos, y se les impongan reglas diferentes para efectuar el acreditamiento del impuesto que nos ocupa, pues en realidad son contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias al realizar actividades gravadas por las que se debe pagar el impuesto al valor agregado o les resulta aplicable la tasa del 0%.

Así por ejemplo, una empresa privada que otorga un crédito a otra empresa en el que cobra intereses, podía acreditar la totalidad del impuesto trasladado y pagado en la importación; sin embargo, una institución de crédito al realizar actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas (créditos a

través de tarjeta de crédito y pago de intereses y) no puede acreditar la totalidad del impuesto trasladado, lo que resulta inequitativo, pues en el caso ambos contribuyentes realizan la misma actividad, esto es, otorgan créditos, además de que en ambos casos realizan actividades gravadas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, resulta interesante el criterio que continuación se transcribe:

*“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ARTICULO 29 DE LA LEY DEL (TEXTO VIGENTE DURANTE EL AÑO DE 1980). ES INCONSTITUCIONAL. El texto del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1980, no cumplía con el principio de equidad que la Constitución exige a todas normas impositivas, pues al establecer solamente dos casos de prestadores de servicios destinados a residentes en el extranjero, como aquellos en los que no se debía pagar el impuesto en cuestión, trata de manera desigual a otros prestadores de servicios, quienes sí se encontraron obligados a cubrir la carga impositiva señalada, estando realmente en igual situación que los expresamente aludidos en la norma analizada. El principio de equidad exige desde luego, el respeto al principio de igualdad, determinándose el que con respecto a los destinatarios de la norma jurídica fiscal, se trate de igual manera a quienes se encuentran en igual situación, imponiéndose en condiciones análogas gravámenes idénticos a los contribuyentes, esto es, que las leyes deber tratar igualmente a quienes se encuentran en las mismas circunstancias. El enunciado general del texto legal que se analiza, vigente en el año de 1980, señala: “las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos y otros exporten ” Lo anterior concuerda fielmente con la esencia del impuesto al valor agregado, que dada su naturaleza, como se explica en la exposición de motivos de la ley, tiene por objeto permitir sea recuperado el impuesto que se ha pagado en virtud de la repercusión hecha por la transmisión del bien o servicio, pagando al Estado solamente la diferencia; esta situación se torna imposible cuando los últimos consumidores se encuentran fuera del territorio nacional, en atención a lo cual la ley eximía del pago de tal carga impositiva a aquellos productores de bienes o servicios destinados a residentes en otros países. Sin embargo, posteriormente el*

*artículo que se estudia hacia un señalamiento limitativo de los servicios de este tipo que no pagarían el impuesto, precisando únicamente a los de asistencia técnica y operaciones de maquila. Resulta indiscutible que el precepto no trataba con igualdad a quienes se encontraban en la misma situación, pues existían servicios prestados por empresas residentes en el país, destinados a la exportación (caso en el cual se encuadra perfectamente el caso de quien realiza precisamente exportaciones por servicios independientes como mediador a compañías extranjeras no establecidas en el territorio nacional), no comprendidos en la exención fiscal, en este orden de ideas, el texto del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1980, era inequitativo para la demandante de garantías, pues obligada al pago de la carga fiscal, cuando su situación era idéntica a la de aquellos productores de servicios que sí gozaban de la exención, por haber sido incluidos en la norma analizada. No existía razón lógica ni jurídica, para que el precepto en cuestión tratara de manera distinta a las empresas prestadoras de servicios de comisión y mediación destinados a la exportación, pues desde luego se encontraban en la misma situación que los demás prestadores de servicios, estando imposibilitadas para recuperar el impuesto que ya les había sido repercutido, pues sus consumidores finales residían también en el extranjero; todo esto se traduce en la falta de equidad del texto en cuestión, que no trataba de igual manera a los que se encontraban en la misma situación, lo que inclusive es contrario a la esencia y naturaleza del impuesto al valor agregado, según la exposición de motivos de la ley que lo establece, porque se impidió la recuperación del impuesto a la empresa agraviada, quien durante el año de 1980 era productora de servicios destinados a la importación, lo que contraviene la garantía establecida por el artículo 31, fracción IV, de nuestra carta fundamental.*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**  
*Amparo directo 76/83 Phibro de México, S. A. 5 de junio de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.*"<sup>59</sup>

En estos términos, se considera que el cuarto párrafo fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1999, debería haber dado un trato igual tanto a aquellos contribuyentes que

<sup>59</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 181-186, Sexta Parte, pág. 99.

realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, como a los contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues por un lado son contribuyentes de un mismo tributo y, por el otro, realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% para efectos del impuesto que nos ocupa, por lo que al no haberlo hecho así dicho artículo viola la garantía de equidad tributaria que consagra nuestra Constitución Federal.

Conforme a todo lo anterior, en una opinión particular, es claro que el procedimiento de acreditamiento contenido en el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año 1999, resulta inequitativo, pues sin razón alguna da un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias por realizar actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% para efectos de dicha ley.

Así, el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999 resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

b) Adicionalmente a lo anterior, se considera que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria al dar un tratamiento distinto a contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, en relación con aquellos contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes o servicios.



Lo anterior, toda vez que a los contribuyentes dedicados a la exportación de bienes y servicios para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sí se les permitió acreditar la totalidad del impuesto al valor agregado correspondiente a dicha actividad durante el ejercicio de 1999, siendo que en el caso de contribuyentes dedicados a realizar actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, estuvieron imposibilitados de acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación, no obstante se encontrara identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, por no relacionar dichas actividades con la exportación.

En efecto, el quinto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, señalaba textualmente lo siguiente:

*“Art. 4.-----*

*Tratándose de la exportación, el contribuyente podrá acreditar exclusivamente el impuesto identificado con dicho acto o actividad. En su caso, el acreditamiento del impuesto que corresponda a sus demás actividades estará a lo dispuesto en el párrafo anterior, sin considerar el valor que corresponda a las exportaciones en la determinación del porcentaje.”<sup>60</sup>*

Como se desprende de lo anterior, los contribuyentes que durante el ejercicio de 1999 hayan efectuado exportaciones de bienes o servicios tuvieron el derecho de acreditar la totalidad del impuesto al valor agregado que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación que fuese identificado con dicha actividad, por el simple hecho de ser exportadores.

<sup>60</sup> Ibid, Art. 4, L.I.V.A., vigente 1999.

Sin embargo, a contribuyentes que no llevaran a cabo exportaciones, no se les permitió llevar a cabo identificación alguna, lo cual se estima es inconstitucional al ser inequitativo.

En efecto, se estima que el hecho de que un contribuyente realice exportaciones, no puede servir de base para darle un tratamiento distinto respecto de aquellos contribuyentes que realizan la totalidad de sus operaciones en el mercado nacional, pues estas actividades se encuentran gravadas por la ley, por lo que deberían recibir el mismo trato.

Por ejemplo, piénsese en dos contribuyentes que se dedican a la fabricación y enajenación de computadoras. Uno de ellos destina gran parte de su producción a ser exportada y el otro la dedica exclusivamente al mercado nacional.

Como se puede observar, se trata de contribuyentes que se dedican a la misma actividad y se encuentran gravados en igual medida por el impuesto al valor agregado

Sin embargo, conforme al artículo 4 de la ley de la materia vigente en 1999, en materia del acreditamiento del impuesto se les da un tratamiento totalmente diferente, sin que exista una razón válida para ello.

En efecto, el hecho de que un contribuyente exporte bienes o servicios no lo ubica en una situación diferente de aquel que no realiza exportación alguna por realizar sus actos o actividades en territorio nacional, por lo que se estima resulta inequitativo que al exportador sí se le haya permitido

acreditar la totalidad del impuesto que le fue trasladado o pagado en la importación por identificarlo con la exportación de bienes o servicios y al no exportador no se le permita hacerlo, lo que resulta suficiente para concluir que el artículo en comento resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria consagrada por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.

### III. Violación a la garantía de legalidad tributaria

En primer lugar, es importante recordar que tal y como se señaló en el capítulo II del presente trabajo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones a cargo de los particulares, deben de estar establecidas expresamente en una ley.

Esto es, sólo a través de una ley se pueden establecer contribuciones a cargo de los particulares o excepciones a dicha carga, es decir, sólo por actos emanados del poder legislativo se puede obligar a un particular a contribuir a los gastos públicos.

Lo anterior, como quedó debidamente precisado en el capítulo II, ha sido sostenido por nuestro Máximo Tribunal, al señalar que el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política consagra, entre otras garantías a favor del gobernado, la de que las contribuciones deben ser creadas mediante un ordenamiento formal y materialmente legislativo, esto es, mediante un ordenamiento general y abstracto emanado del poder público que constitucionalmente se encuentra facultado para legislar.

Así pues, para que una contribución cumpla con la garantía de legalidad tributaria es necesario que en la ley se establezcan con toda certeza y precisión los elementos que lo integran tales como: hipótesis de causación, sujeto, objeto, exenciones, base, tasa o tarifa, y en fin todo aquel elemento que tenga que ver con el contenido y alcance de la obligación tributaria, de tal manera que no quede margen para una actuación arbitraria por parte de la autoridad.

Por tanto, cualquier disposición tributaria que traiga como consecuencia que la obligación de contribuir a los gastos públicos quede en manos de las autoridades administrativas dando margen a actuaciones arbitrarias, resulta contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En el caso a estudio, se estima que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, resulta violatorio de la mencionada garantía de legalidad tributaria al no señalar con certeza el contenido y alcance de la obligación tributaria relativa al procedimiento de acreditamiento que deben aplicar los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas.

La citada disposición, en su parte conducente, señala textualmente lo siguiente:

*"Art. 4- ... .."*

*Quando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, únicamente se acreditará el impuesto*

*correspondiente a dicha parte. Dicho acreditamiento se determinará aplicando al total del impuesto acreditable conforme a esta Ley, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si se deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% represente en el valor total de los que el contribuyente realice en su ejercicio.*<sup>61</sup>

Conforme a lo anterior, es claro que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, exigía a aquellos contribuyentes ubicados dentro del supuesto antes transcrito, a aplicar el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí debe aplicarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% representen en el valor total de los que el contribuyente realice en el ejercicio.

Sin embargo, el artículo en comento, no es preciso en señalar qué se debe entender por el valor total de los que el contribuyente realice en el ejercicio.

Esto es, la disposición antes transcrita es omisa en señalar el valor de que actos debe tomar en cuenta el contribuyente para determinar su impuesto acreditable, lo cual deja a los contribuyentes, en una incertidumbre jurídica, pues no saben con certeza la manera en que deben realizar el cálculo del factor de acreditamiento correspondiente y, por ende, la manera de determinar el impuesto a su cargo.

Lo anterior, además podría dar pie a que las autoridades fiscales de manera arbitraria determinen cuáles con los actos que deben tomarse en cuenta, situación que es la que pretende evitar el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución al establecer la garantía de legalidad tributaria.

---

<sup>61</sup> Ibid, Art. 4.

En efecto, el hecho de que el texto legal sea omiso en precisar cuáles son los actos que deben tomarse en cuenta convierte a la disposición en comentario en inconstitucional pues, se insiste, no define con toda certeza el alcance y contenido de la obligación tributaria relativa al procedimiento de acreditamiento que deben efectuar los contribuyentes que llevan a cabo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, a fin de determinar el impuesto a su cargo

No obsta para concluir de la anterior forma, el que de una interpretación de la ley, los contribuyentes pudieran inferir que debe entenderse por el valor total de los actos a que hemos hecho referencia, pues si bien ello es posible, también se considera que la disposición que nos ocupa es omisa en definir con toda certeza el alcance y contenido de la obligación tributaria relativa al acreditamiento del impuesto que nos atañe, lo cual da pie a considerar que la misma resulta violatoria de la garantía de legalidad tributaria que nos ocupa.

De esta manera, se considera que el artículo en comentario resulta inconstitucional por violar la garantía de legalidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Lo que es más, en todo caso la disposición que nos ocupa resultaría violatoria de la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de nuestra Constitución Política, por dejar en estado de incertidumbre a los contribuyentes que deben aplicar el procedimiento de acreditamiento a que nos hemos referido.

Así pues, en una opinión particular, se estima que existen razones para considerar que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999 es inconstitucional, al resultar violatorio de la garantía de justicia tributaria prevista por el multicitado artículo constitucional.

Resulta importante mencionar que la inconstitucionalidad del cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año de 1999, ha sido reconocida por los Jueces Primero, Séptimo, Octavo y Noveno de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, al resolver los juicios de amparo 77/99, 84/99, 166/99, 222/99 y 91/99, promovidos por Ixe Banco, S.A., Institución de Banca Múltiple, Ixe Grupo Financiero; Invex Casa de Bolsa, S.A de C.V., Invex Grupo Financiero, Invex Servicios Corporativos, S.A. de C.V. e Invex Asesores, S.A. de C.V.; Banco Internacional, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Bital, TFM, S.A de C.V. y Banca Mifel, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Mifel, respectivamente.

Asimismo, dicha inconstitucionalidad ha sido reconocida por los Jueces Primero, Segundo, Tercero y Cuarto de Distrito en el Estado de Nuevo León con sede en la ciudad de Monterrey, al resolver los juicios de amparo 176/99, 174/99, 191/99, 195/99, promovidos por Banco Mercantil del Norte, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Banorte; Arrendadora Afirme, S.A. de C.V., Organización Auxiliar del Crédito, Afirme Grupo Financiero y Almacenadora Afirme, S.A. de C.V. Organización Auxiliar del Crédito, Afirme Grupo Financiero; Banco del Centro, S.A., Institución de Banca Múltiple y Banpaís, S.A., respectivamente.

En la primera de las sentencias, el Juez Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, señaló en su parte conducente textualmente lo siguiente:

*'CUARTO.- Los conceptos de violación que hace valer la quejosa se tienen por reproducidos en obvio de repeticiones innecesarias.*

*La parte quejosa en la segunda parte del primer concepto de violación, aduce que el artículo 4º., fracción I, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que resulta inequitativa la forma de acreditar este impuesto.*

*Es fundado el concepto de violación que se analiza atento a las siguientes consideraciones.*

*En el procedimiento para acreditar el impuesto al valor agregado previsto por el artículo combatido, los contribuyentes que exclusivamente realizan actividades tasadas al 15% o a los que únicamente les es aplicable la tasa del 0%, pueden acreditar la totalidad del Impuesto al Valor Agregado que les fue trasladado, situación que no ocurre con las empresas que, como las quejas, realizan actividades mixtas, ya que éstas les es reducida la parte acreditable al porcentaje que represente el valor de la actividad gravada en el total de las actividades, por el hecho de que realicen actividades gravadas con la tasa tanto del 15% como del 0%, por lo que las quejas no pueden acreditar la totalidad del impuesto que se les trasladó, como sucede, como ya se indicó, con los contribuyentes que sólo realizan actividades gravadas ya con el 0% o con el 15%.*

*Ahora bien, resulta ilustrativo examinar la naturaleza del impuesto de referencia.*

*Los impuestos se clasifican en directos e indirectos, siendo los primeros aquellos en que el sujeto que lo causa y quien lo paga son el mismo, es decir, tienen incidencia directa, y los segundos, son los identificados con el fenómeno de repercusión, es decir, permiten que quien lo cause pueda trasladarlo al adquirente y gracias a este sistema de traslación, se autoriza a quien no sea el último adquirente o consumidor a recuperar el impuesto que cubrió*



*En ese sentido, el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que están obligadas al pago de ese tributo las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios, previendo la tasa del 15% que deberá aplicarse para el cálculo del impuesto, indicando que el contribuyente lo trasladará en forma expresa y por separado a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o bien, reciban los servicios.*

*De lo anterior, se advierte que se trata de un impuesto indirecto, pues en cada etapa de la producción de los bienes o de la prestación de servicios, es gravado sólo el valor que sea agregado o añadido a dicho bien o servicio por cada uno de los adquirentes, hasta llegar al consumidor final, evitándose con esto el efecto acumulativo que generaba el derogado Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, ya que al sujeto que lo causó le es reembolsada, a través del acreditamiento, la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.*

*En ese orden de ideas, la traslación es aquel efecto por el que el impuesto recae sobre el sujeto jurídico de la relación tributaria, quien paga a la administración fiscal y a su vez lo transmite al sujeto económico quien al final del procedimiento de producción debe enterarlo.*

*Ahora bien, gracias a ésta figura, tiene el contribuyente que ha pagado el impuesto y a su vez lo ha trasladado, el derecho de exigir el consumidor final, por lo que el impuesto que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y el consumo, deja de ser acumulativo desde el momento en que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el monto que a su vez le hubiere sido trasladado por sus proveedores y entrega al Estado solamente la diferencia*

*Es aplicable la tesis de jurisprudencia visible en la página 200, del Semanario Judicial de la Federación, Volumen 175-180, Primera Parte, Séptima Epoca, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es del contenido siguiente (se transcribe)*

*Ahora bien, hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, el artículo 4°, fracción I, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecía textualmente lo siguiente: (se transcribe)*

*La ley establecía en el artículo transcrito, que el impuesto acreditable era el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el*

*propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes que correspondiera.*

*También señalaba que el acreditamiento consistía en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que corresponda según sea el caso*

*Por tanto, anteriormente establecía que las empresas con actividades mixtas debían únicamente efectuar el acreditamiento correspondiente a sus actividades gravadas, restando al impuesto que causaban, el que les hubiese sido trasladado o cobrado en el anterior eslabón de la cadena de producción o prestación de servicios, enterando únicamente la diferencia al Erario Federal, y en el supuesto que al contribuyente no le fuere posible identificar la parte de sus actividades por las que debía pagar el gravamen, estaba obligado a efectuar el llamado sistema de prorrateo, en el que tomando en cuenta el valor total de los actos que realizaba en su ejercicio, calculaba el porcentaje que significaran aquellos actos por los que debía pagar el impuesto o se aplicara la tasa del 0%. por lo que sólo en ese porcentaje procedería el acreditamiento del impuesto.*

*Ahora, en razón de la reforma hecha a la ley tributaria de que se trata, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, el artículo 4º fracción I, párrafo cuarto, establece lo siguiente: (se transcribe)*

*La reforma dispone que tratándose de contribuyentes con actividades mixtas sólo podrán acreditar el impuesto correspondiente a sus actividades gravadas; sin embargo, ya no se permite al contribuyente identificar sus actividades por las que deba pagar el impuesto y en consecuencia acreditar también el que hubiere sido trasladado, pues de manera genérica se establece la fórmula para el cálculo del acreditamiento aplicable en todos los casos en que los contribuyentes realicen actividades mixtas, la que se desarrolla de la siguiente manera:*

*Primero se determina el porcentaje que, en el valor total de los actos que el contribuyente realice en su ejercicio, represente el valor de aquellos por los que deba pagar el impuesto o se aplique a tasa del 0%.*

*Luego, al total del impuesto acreditable del contribuyente, se aplicará el porcentaje obtenido en la operación anterior, y sólo ese monto será el que podrá acreditar ante el Fisco.*

*De esta manera, a los contribuyentes que realizan actividades mixtas, sólo se les permite acreditar una parte de la contribución que efectivamente corresponde a actividades por las que se paga el impuesto o les es aplicable la tasa del 0%.*

*Bajo esta hipótesis, es evidente que el acreditamiento que podrá efectuar el contribuyente con al nueva mecánica, será menor al que le trasladaron y por ende, tendrá que enterar un mayor monto por concepto del impuesto, lo que provoca que los consumidores finales o sujetos económicos no sean quienes resientan la incidencia el gravamen, sino también en una parte los sujetos jurídicos de la relación tributaria, quienes conforme a la teoría del impuesto al valor agregado sólo están obligados a trasladarlo.*

*Por tanto, conforme a este sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado, los contribuyentes que llevan a cabo únicamente actividades gravadas en su totalidad el impuesto que se les hubiese trasladado, mientras que contribuyentes como las quejasas, por el hecho de realizar actividades gravadas y exentas, no podrán efectuar tal acreditamiento en su totalidad, pues como quedó demostrado, el monto que podrán acreditar será menor al que verdaderamente les fue trasladado, circunstancia que se traduce en un trato desigual a sujetos que para efectos contributivos se ubican en un mismo plano, transgrediendo así con la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.*

*Es aplicable en lo conducente, la tesis de jurisprudencia número 3/J 4/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo VII-Febrero, Octava Epoca, Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que textualmente dispone:*  
(se transcribe)

*Consecuentemente, la reforma que se impugna, al coartar la posibilidad de que los contribuyentes con actividades mixtas, acrediten la totalidad del impuesto trasladado con motivo de sus actividades gravadas y sólo permitirlo en un proporción que se obtiene de porcentaje que representan dichas actividades sujetas a impuesto en el total de las que realiza el contribuyente, se manifiesta su inconstitucionalidad, al violar el principio de equidad tributaria que establece el citado numeral 31, fracción IV de la Constitución General de la República, por lo que procede conceder al amparo y protección de la Justicia Federal solicitado.”*

## **5.2. Inconstitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000**

Como quedó debidamente precisado y explicado en el capítulo que antecede, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue modificado para el presente año y, por ende, el procedimiento de acreditamiento previsto por dicho artículo, el cual resulta aplicable tanto por los contribuyentes que realizan únicamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, como por los contribuyentes que realizan dichas actividades y actividades exentas.

Para el presente año, el procedimiento de acreditamiento; según lo indicamos en el capítulo anterior del presente trabajo, fue modificado sustancialmente respecto del procedimiento de acreditamiento que operaba en 1999 y que ya hemos analizado, pues en alguna medida se regresa de manera conceptual al procedimiento aplicable hasta 1998, esto es, determinar un impuesto acreditable identificable y no identificable, además de que conforme al nuevo procedimiento encontramos ciertas reglas y excepciones no contempladas por el procedimiento aplicable en 1999.

En efecto, para el presente año, el procedimiento de acreditamiento consiste, en términos generales, en determinar el impuesto acreditable de los contribuyentes en general identificando el impuesto que les haya sido trasladado y el pagado por ellos en importaciones correspondientes a sus adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados, relativo tanto a sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, como a sus actividades exentas, y por otra parte, aplicando al impuesto trasladado o pagado en la importación

correspondiente a sus inversiones realizadas y a los gastos incurridos por conceptos distintos a los señalados, un factor de acreditamiento determinado en función de la proporción que el valor de sus actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% tengan respecto de sus actos o actividades totales del periodo que corresponda, excluyendo de estos últimos los que son ajenos a sus actividades ordinarias, como ya sucedía en 1998 y 1999.

Así pues, como puede observarse, el procedimiento de acreditamiento aplicable en el presente año, incluye tanto el método de identificación como el de la aplicación de un factor de acreditamiento a partir de un impuesto no identificable, como sucedía hasta 1998.

No obstante que el procedimiento de acreditamiento vigente vuelve en alguna medida al procedimiento que operó hasta 1998, desde un punto de vista particular, se estima que lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el año 2000 resulta inconstitucional por contravenir la garantía de justicia tributaria prevista por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, como se analiza a continuación:

### *I. Violación a la garantía de proporcionalidad tributaria*

Al igual que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, se estima que el artículo 4 del citado ordenamiento legal vigente para el año 2000 resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

En efecto, como se ha mencionado reiteradamente a lo largo del presente trabajo, el impuesto al valor agregado, mismo que incide sobre una persona distinta al contribuyente del impuesto, será proporcional, entre otros aspectos, en la medida en que permita al contribuyente realizar el acreditamiento del mismo.

De no aceptar lo anterior, debe insistirse, el gravamen no recaería sobre el valor agregado de los bienes y servicios objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino también sobre aquél generado en otras etapas de la cadena productiva, lo cual provocaría que se gravara al contribuyente intermedio, esto es, al que traslada el impuesto, como si fuera el consumidor final de los actos o actividades gravadas por dicha ley.

Así pues, como se ha analizado a lo largo del presente trabajo, un impuesto indirecto, como lo es el impuesto al valor agregado, resulta apegado a al principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en que se permita su acreditamiento.

Ahora bien, de igual forma a lo que ocurre con el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 vigente para 1999, se considera que el artículo 4 vigente para el año 2000 viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues el mismo no permite a los contribuyentes, y en específico a aquellos que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el acreditamiento total del impuesto trasladado a que tienen derecho, como se señala a continuación:

a) Según lo hemos apuntado en párrafos anteriores, de conformidad con el procedimiento actual de acreditamiento del impuesto al valor agregado, el contribuyente deberá identificar el impuesto que le haya sido trasladado y el pagado por él en importaciones correspondientes a sus adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados, relativo tanto a sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, como a sus actividades exentas, y por otra parte, aplicar al impuesto trasladado o pagado en la importación correspondiente a sus inversiones realizadas y a los gastos incurridos por conceptos distintos a los señalados, un factor de acreditamiento determinado en función de la proporción que el valor de sus actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% tengan respecto de sus actos o actividades totales del periodo que corresponda, excluyendo de estos últimos los que son ajenos a sus actividades ordinarias.

En efecto, en los términos de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el 2000, los contribuyentes deben de identificar el impuesto que les haya sido trasladado o que hayan pagado en la importación en los siguientes rubros.

**A) INVENTARIOS PARA ACTOS GRAVADOS:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (no incluye gastos ni inversiones), que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, por las que se esté obligado al pago del impuesto o sea aplicable la tasa del 0%, el cual es acreditable al 100% (art. 4, fracción I).

**B) INVENTARIOS PARA ACTOS NO GRAVADOS:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados (no incluye gastos ni inversiones), que se identifiquen exclusivamente con la enajenación de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, por las que no se esté obligado al pago del impuesto, el cual no es acreditable (art. 4, fracción II).

**C) INVENTARIOS, INVERSIONES Y GASTOS PARA EXPORTACION:** Por compras de materias primas y productos semiterminados o terminados a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por gastos e inversiones, que puedan ser identificadas exclusivamente con la exportación, de bienes o servicios, el cual es acreditable al 100% (art. 4 cuarto párrafo, fracción I y cuarto párrafo).

**D) BIENES EN ARRENDAMIENTO A PERSONAS EXENTAS:** Por adquisición de bienes cuyo destino sea arrendarlos, directa o indirectamente a personas que preponderantemente realicen actos o actividades por los que no deba pagarse el impuesto, el cual es acreditable en forma diferida (art. 4, quinto y sexto párrafo).

**E) ACTOS NO IDENTIFICADOS:** Por todos aquellos conceptos que no se relacionen con los rubros a), b), c) y d) antes precisados. El impuesto acreditable de este rubro resulta de restar al total del impuesto trasladado y pagado en la importación, adicionado con el impuesto acreditable diferido del rubro d), el impuesto a que se refieren los rubros a), b) y c) a que



nos hemos referido, además de aquel impuesto identificado de conformidad con el rubro d), el cual es acreditable a partir de prorratearlo (art. 4, fracción III).

Como lo analizamos en el capítulo que antecede,

b) Como puede apreciarse de lo anterior, en los términos de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el año 2000, en la medida en que el impuesto trasladado al contribuyente o el que hubiese pagado en la importación, *corresponda a compras de materias primas, productos semiterminados o terminados*, que se identifique con la enajenación de bienes o prestación de servicios por las que se esté obligado a pagar el impuesto o aplicar la tasa del 0%, el impuesto acreditable será del 100% (rubro A)).

Lo anterior, implica que en la medida en que el impuesto trasladado o pagado en la importación no corresponda a compras de materia primas, productos semiterminados o terminados, y no obstante se identifique con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% el impuesto no podrá ser acreditable al 100%, lo cual se considera es desproporcional y, por ende, violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

En efecto, el que en los términos de lo previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el año 2000, se condicione el acreditamiento del impuesto al 100%, a que el mismo tenga que haber sido trasladado o pagado en la importación con motivo de compras de materias

primas, productos semiterminados o terminados, en una opinión personal resulta desproporcional pues, se insiste, el impuesto al valor agregado sólo puede ser proporcional en la medida en que permita el acreditamiento de la totalidad del impuesto que se identifique con actividades gravadas por el mismo impuesto, ya sea a la tasa del 15%, 10% o 0%.

Esto es, no obstante puede haber contribuyentes que se les traslade el impuesto por conceptos distintos a la adquisición de materias primas, productos semiterminados o terminados, y que el mismo pueda identificarse con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el acreditamiento de dicho impuesto no podrá efectuarse al 100%, sino que el mismo en todo caso deberá ser objeto de un factor de acreditamiento, lo cual pone en evidencia que el derecho de acreditamiento de los contribuyentes se ve plenamente limitado, pues a diferencia de lo que sucedía hasta el ejercicio de 1998, la totalidad del impuesto trasladado o pagado en la importación identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% era acreditable en un 100%.

En efecto, según lo dejamos precisado en el capítulo que antecede, hasta el año de 1998, en la medida en que el impuesto trasladado al contribuyente o el mismo que él hubiese pagado en la importación, fuera identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el impuesto era acreditable en un 100%, y no como sucede ahora con el nuevo procedimiento de acreditamiento, en el que no sólo el impuesto trasladado o pagado en la importación debe de identificarse con la enajenación de bienes o prestación de servicios gravados o sujetos a la tasa del 0% para ser acreditable en su totalidad, sino que su traslado o pago en la importación debe corresponder a la adquisición de materias primas, productos semiterminados o terminados, lo cual es claro que

limita el derecho de acreditamiento de los contribuyentes, pues en todo caso el impuesto que no tenga como origen los conceptos en comento y se identifique con la enajenación de bienes o prestación de servicios gravados o sujetos a la tasa del 0%, deberá sujetarse a un factor de acreditamiento.

Lo anterior, se hace más evidente en el caso de contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, en el que por ninguna circunstancia podrán acreditar en su totalidad el impuesto al valor agregado que les sea trasladado o hayan pagado en la importación con motivo de operaciones diversas a la adquisición de materias primas o productos terminados o semiterminados, pues al tener que sujetar dicho impuesto al factor de acreditamiento correspondiente, es claro que no se acreditara la totalidad del mismo, toda vez que dicho factor, en virtud de la realización de actividades exentas, nunca será del 100%, a diferencia de aquellos contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, cuyo factor de acreditamiento será del 100% por corresponder el total de sus actos o actividades gravadas al total de sus actos o actividades.

Esto es, como ya se ha comentado, los contribuyentes del impuesto al valor agregado para acreditar el impuesto que les es trasladado o paguen en la importación, deben realizar diversas identificaciones del mismo (con actividades gravadas, con actividades exentas, si proviene de la compra de mercancías, etc.). Una vez realizadas las identificaciones correspondientes, en caso de existir impuesto que no encuadre en ninguno de los rubros señalados por la ley, el contribuyente los podrá acreditar con base al factor de acreditamiento a que hemos hecho referencia.

De esta manera, cuando se trate de contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas a los que se les haya trasladado el impuesto o lo hayan pagado en la importación por operaciones diversas a la adquisición de materias primas o productos terminados o semiterminados, **no obstante el mismo sea plenamente identificado con la prestación de servicios o enajenación de bienes gravados o sujetos a la tasa del 0%, no lo podrán acreditar totalmente sino que ello lo harán en la proporción del factor que determinen**, distinto al caso de los contribuyentes que exclusivamente realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, los cuales no obstante deberán llevar dicho impuesto a un prorrateo, en todo caso al ser la proporción del 100% tendrán derecho a acreditar la totalidad del impuesto que nos ocupa.

Por tanto, al no permitirse plenamente el acreditamiento de la totalidad del impuesto identificable con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% a los contribuyentes que realizan actividades tanto gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, se les da el tratamiento de consumidor final, violando el espíritu de la propia contribución y gravándolos de una manera que es ajena a su capacidad contributiva.

De esta manera, resulta evidente la inconstitucionalidad del precepto en comento, al violar la garantía de proporcionalidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

Lo que es más, lo anterior se hace aún mas evidente en el caso de contribuyentes que en el transcurso normal de sus operaciones contratan servicios de terceros, los cuales resultan indispensables para la realización de sus

actividades gravadas, pero que sin embargo, en virtud de la disposición que nos ocupa, no pueden acreditar el total del impuesto al valor agregado que les fue trasladado por el prestador del servicio, sino que pueden acreditarlo tan sólo en la proporción que determinen, la cual en el caso de contribuyentes que realizan actividades tanto gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, nunca será del 100%.

Para demostrar lo anterior, piénsese en el siguiente ejemplo:

Una institución de fianzas, realiza tanto actividades gravadas como exentas. Sus actividades gravadas consisten en el cobro de primas por las fianzas que otorga toda vez que dicha actividad se considera como una prestación de servicios gravada, en los términos del artículo 14, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, siendo que sus actividades exentas las constituye, en términos generales, el cobro de intereses de instituciones bancarias, actividad que se encuentra exenta en los términos del artículo 15, fracción X, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.

Para la realización de sus actividades gravadas, le es necesario contratar diversos servicios, como son los de análisis financiero de sus clientes, con los cuales mide el riesgo en que incurrirá por el otorgamiento de cierta fianza.

Evidentemente, el impuesto al valor agregado que le es trasladado a la institución de nuestro ejemplo por el prestador de los servicios se identifica plenamente con sus actividades gravadas.

No obstante lo anterior, en los términos del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, la institución de fianzas no podrá identificar dicho impuesto de forma inmediata, toda vez que no se originó de la adquisición de mercancías o productos terminados o semiterminados.

De esta manera, el impuesto que nos ocupa deberá ser prorrateado, esto es, sólo podrá acreditarse en la proporción en que las actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% de la institución representen dentro del total de las actividades realizadas.

Lo anterior, se insiste, se traduce en la desproporcionalidad de la disposición en comento, pues al no permitir el acreditamiento de la totalidad del impuesto trasladado, se da al contribuyente el tratamiento de consumidor final, pues tendrá que pagar un impuesto que no le corresponde en ese carácter por no poder recuperar el impuesto que le fue trasladado, violándose así el espíritu del propio impuesto y el contenido del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

c) Además, debe señalarse el que dicha desproporcionalidad también se hace de igual forma evidente si se considera que aún y cuando el impuesto trasladado al contribuyente o pagado por éste en la importación pueda provenir de la adquisición de materia primas, productos semiterminados o terminados, el mismo no podrá ser acreditable en su totalidad no obstante pueda ser identificable con el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se encuentre gravado para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues el impuesto acreditable sólo resulta ser aquel que se identifique con la prestación de servicios o enajenación de bienes gravados o sujetas a la tasa del 0%.

En efecto, en los términos de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto que se traslade al contribuyente o pague éste en la importación con motivo de la adquisición de materias primas productos terminados o semiterminados, podrá ser acreditable en su totalidad en la medida en que se identifique con la prestación de servicios o enajenación de bienes que se encuentren gravados o sujetos a la tasa del 0%, lo cual implica que si dicho impuesto se identifica con el otorgamiento del uso o goce de bienes no obstante se encuentre gravado, el mismo no podrá ser acreditado en su totalidad, pues en todo caso deberá ser prorrateado.

Así pues, ello se traduce en la desproporcionalidad de la disposición en comento, pues al no permitir el acreditamiento de la totalidad del impuesto trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación, no obstante se encuentre identificado con actividades gravadas como puede ser el otorgamiento o uso temporal de bienes, se da al contribuyente el tratamiento de consumidor final, violándose así el espíritu del propio impuesto y el contenido del artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

d) Finalmente, cabe señalar que de igual forma se considera que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el año 2000 resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues en tratándose del acreditamiento del impuesto que les haya sido trasladado a los contribuyentes que adquieren bienes que posteriormente sean arrendados a personas cuyas actividades preponderantes no se encuentren gravadas, el impuesto será acreditable de manera diferida en la medida en que las rentas cubran el valor del bien arrendado, lo cual se estima es desproporcional, pues se

limita sin razón alguna el derecho de acreditamiento del contribuyente con razón de las actividades del arrendatario.

En efecto, según lo señalamos en el capítulo anterior, en los términos de lo previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Vigente para el año 2000, cuando el impuesto trasladado corresponda a la adquisición de un bien que después será arrendado a una persona cuyas actividades preponderantes no se encuentren gravadas o sujetas a la tasa del 0%, esto es, que sean exentas, el impuesto será acreditable de forma diferida en la medida en que las rentas cubran el valor total del bien de que se trate, por lo que si la renta en un periodo equivale al 1% del valor de dicho bien, el impuesto acreditable será en ese mismo porcentaje, como ya sucedía en 1999.

Sin embargo, se considera que lo anterior contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, pues se limita, sin razón jurídica alguna, el derecho de acreditamiento de los contribuyentes en la medida en que arrienden un bien que hayan adquirido a una persona cuyas actividades preponderantes no sean gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues el impuesto que debiera ser en un principio acreditable en su totalidad por la adquisición de dicho bien, lo deberán de diferir en el tiempo hasta en tanto las rentas correspondientes cubran el valor total del bien de que se trate, lo cual implicará que no se grave de manera proporcional a dicho contribuyente, pues si bien es cierto que tendrá derecho a acreditar de manera diferida el impuesto, también lo es que sin razón alguna se encontrará limitado a acreditar un impuesto que debiera ser acreditable en su totalidad desde un principio, pues se encuentra identificado con una actividad que en principio se encuentra gravada para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a saber, el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien .



En efecto, no obstante el impuesto trasladado por la adquisición del bien que deba ser arrendado se identifica plenamente con una actividad gravada (otorgamiento del uso o goce temporal de un bien); razón por la cual debiera ser acreditable desde un principio en su totalidad, su acreditamiento se limita con base en las rentas que sean percibidas, pues el mismo se difiere hasta en tanto dichas rentas no cubran el valor total del bien arrendado, lo cual resulta totalmente desproporcional.

Además, debe señalarse que en todo caso el derecho de acreditamiento de los contribuyentes no debiera verse afectado por los actos o actividades de otro contribuyente, pues en todo caso dicho derecho debiera atender únicamente a los actos o actividades del contribuyente que pretenda acreditar el impuesto a su cargo y no a actos o actividades ajenos a su persona.

Lo que es más, piénsese en el caso de que el arrendatario no cubra las rentas que le correspondan, en este caso, no obstante el impuesto trasladado al arrendador por la adquisición del bien de que se trate es en principio acreditable en su totalidad por identificarse con una actividad gravada, a saber el otorgamiento del uso o goce de bienes, éste último no podrá acreditar impuesto alguno debido a que no ha recibido renta alguna que cubra el valor del bien arrendado, lo cual origina que se le grave de una manera desproporcional, pues al no tener derecho al acreditamiento que le corresponde, el impuesto de que se trate le implicará un gasto.

Así pues, con base en lo anteriormente expuesto, se estima que el artículo en comento deviene en inconstitucional por resultar violatorio de la

garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

## II. Violación a la garantía de equidad tributaria

Adicionalmente a lo anterior, se considera que el procedimiento de acreditamiento previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante el año 2000, al igual que el vigente en el año de 1999, es inequitativo, y por tanto violatorio de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, conforme a lo siguiente:

a) Como ya se ha señalado con anterioridad, por virtud de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000, aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, y les es trasladado el impuesto o pagan el mismo en la importación por operaciones diversas a la adquisición de mercancías o productos terminados o semiterminados, no podrán acreditar el total del impuesto que se les traslade o paguen en la importación, no obstante el mismo pueda identificarse con la prestación de servicios o enajenación de bienes gravados o sujetos a la tasa del 0%, ya que en todo caso el mismo tendrá que sujetarse a un factor de acreditamiento, en tanto que otros contribuyentes pueden acreditar la totalidad del impuesto trasladado o pagado en la importación por el simple hecho que el mismo proviene de la adquisición de mercancías o productos terminados o semiterminados.

Lo anterior, se considera se traduce en un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber,

personas a las que se les trasladó un impuesto, o el mismo fue pagado en la importación, que resulta identificable con actos o actividades gravadas con el propio impuesto.

En efecto, se considera que la circunstancia de que el impuesto trasladado a un contribuyente o pagado por éste en la importación, no corresponda a la adquisición de materias primas o productos terminados o semiterminados, no puede servir de base para que se haga una distinción entre aquel contribuyente a quien el impuesto se le haya trasladado o lo haya pagado en la importación por dichos conceptos y aquél que no, y por ende, a uno se le permita el acreditamiento total y al otro se le permita únicamente prorratearlo, pues en realidad se trata de contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias al realizar actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado, además de que se les traslada dicho impuesto.

Así por ejemplo, piénsese en un contribuyente al que se le traslada un impuesto que no corresponde a la adquisición de materias primas o productos terminados o semiterminados, mas sin embargo dicho impuesto puede ser identificado con actos o actividades gravadas.

En este ejemplo, el contribuyente no podrá acreditar la totalidad del impuesto que fue trasladado, siendo que otro contribuyente al que le haya sido trasladado el impuesto por la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados, podrá acreditarlo en su totalidad, siendo que en ambos casos el impuesto trasladado puede ser identificado con dichas actividades.

Lo anterior, se considera resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, pues la distinción que se contiene en la disposición en análisis no tiene justificación alguna.

Más aún, es claro que existe una evidente inequidad entre los contribuyentes que preponderantemente requieren de la adquisición de materias primas y productos terminados y semiterminados para el cumplimiento de su objeto social, respecto de aquellos que para dichos efectos no requieren de la adquisición de dichos bienes, sino de la adquisición de servicios, toda vez que mientras que a los primeros se les permite el acreditamiento total del impuesto, a los segundos tan sólo se les permite en la proporción de aplicar el factor de acreditamiento previsto por el propio artículo en comento.

Lo que es más, la inequidad tributaria que se estudia resulta más evidente cuando se trata de contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, pues los mismos, en todos los casos, no podrán acreditar la totalidad del impuesto que se les haya trasladado o hayan pagado en la importación por conceptos diferentes a la adquisición de las mercancías y productos señalados, pues al tener que prorratear el mismo; no obstante sea identificable con actividades gravadas, en virtud de las actividades exentas que realiza no resultará totalmente acreditable, pues su factor de acreditamiento nunca será del 100%, a diferencia de aquellos contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, los cuales tendrán un factor de acreditamiento del 100% al corresponder el total de sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% al total de sus actos o actividades.

Además, la inequidad tributaria de la disposición que nos ocupa se actualiza incluso cuando estamos en presencia de contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, pues unos podrán acreditar la totalidad del impuesto que sea identificable con sus actividades gravadas y otros, cuyo impuesto provenga de operaciones distintas a las adquisiciones ya señaladas (materias primas y productos terminados o semiterminados), no podrán hacerlo.

En efecto, piénsese en dos contribuyentes que en cumplimiento a su objeto social realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas para efectos del impuesto al valor agregado.

Dichos contribuyentes, para la realización de sus actividades gravadas efectúan adquisiciones, por las que se les traslada impuesto al valor agregado, mismo que para ambos resulta plenamente identificable con la enajenación de bienes o prestación de servicios gravados o sujetos a la tasa del 0%, esto es, con actividades gravadas.

Sin embargo, respecto de uno de los contribuyentes de nuestro ejemplo el impuesto que le fue trasladado corresponde a servicios que le fueron prestados, mismos que no pueden ser catalogados como adquisiciones de mercancías o productos terminados o semiterminados, por lo que el impuesto correspondiente no podrá ser acreditado en su totalidad, no obstante el mismo pueda ser identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% (prestación de servicios o enajenación de bienes).

Lo anterior, en virtud de que el contribuyente, al realizar tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, necesariamente obtendrá un factor de acreditamiento menor al 100%, por lo que al momento de someter el impuesto que le fue trasladado al prorrateo no lo podrá acreditar en su totalidad, no obstante el mismo corresponda a gastos que son plenamente identificables con sus actos o actividades gravadas.

Por su parte, al otro de los contribuyentes de nuestro ejemplo, cuenta con impuesto acreditable que le fue trasladado en virtud de la adquisición de mercancías o productos terminados o semiterminados, por lo que en términos de la disposición cuya inconstitucionalidad se analiza tiene el derecho de acreditarlo totalmente.

Conforme a lo anterior, es clara la inequidad de la disposición que nos ocupa, pues sin justificación legal alguna, da un trato diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber, la de contribuyentes del impuesto al valor agregado que realizan actividades tanto gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, y a los que les es trasladado un impuesto.

Así, resulta que en una opinión personal la disposición que se analiza resulta violatoria de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

**b)** De igual manera, la inequidad de la que hablamos se hace patente si se considera el trato inequitativo que se otorga a aquellos contribuyentes que puedan identificar el impuesto que se les traslade o hayan

pagado en la importación con motivo de la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados con el otorgamiento del uso o goce temporal, cuando por dicho otorgamiento se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, en virtud de que en los términos de lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto que se traslade al contribuyente o pague éste en la importación con motivo de la adquisición de materias primas productos terminados o semiterminados, podrá ser acreditable en su totalidad en la medida en que se identifique con la prestación de servicios o enajenación de bienes que se encuentren gravados o sujetos a la tasa del 0%, lo cual, como ya lo mencionamos, implica que si dicho impuesto se identifica con el otorgamiento del uso o goce de bienes no obstante se encuentre gravado, el mismo no podrá ser acreditado en su totalidad, pues en todo caso deberá ser prorrateado.

Así pues, ello se traduce en un trato inequitativo de la disposición en comento, pues se trata de contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber contribuyentes que llevan a cabo actividades gravadas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y actividades por las cuales les es trasladado un impuesto o pagan el mismo con motivo de la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados, razón por la cual debiera dárseles el mismo trato, esto es, debiera permitírseles el acreditamiento total del impuesto que les sea trasladado o paguen en la importación con motivo de la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados.

c) Finalmente, se considera el precepto en análisis resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria al dar un tratamiento distinto a contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, con relación con aquellos contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes o servicios.

Lo anterior, en virtud de que, sin razón alguna que lo justifique, permite a los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes o servicios el acreditamiento total del impuesto, que se les haya trasladado en virtud de gastos e inversiones que haya efectuado y que sean identificables con tal actividad.

En efecto, el cuarto párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su parte conducente, señala textualmente lo siguiente:

*“El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.”<sup>62</sup>*

Conforme a lo anterior, a los contribuyentes que efectúan exportación de bienes o servicios, al igual que a los demás se les permite

<sup>62</sup> Ibid, Art. 4 L.I.V.A., vigente en 2000.



acreditar en su totalidad el impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado por concepto de adquisiciones de materias primas o productos terminados o semiterminados y que sea identificable con dicha actividad; sin embargo, a dichos contribuyentes, adicionalmente se les permite acreditar el impuesto que se hubiera trasladado o pagado en la importación por la realización de gastos e inversiones que sean igualmente identificables con la exportación.

De esta manera, es claro que a los contribuyentes que exporten bienes o servicios se les permite un acreditamiento adicional, respecto de aquellos contribuyentes a los que se les traslada impuesto por la realización de gastos e inversiones que no obstante son identificables con sus actividades gravadas, no exportan bienes o servicios.

En otras palabras, los contribuyentes dedicados a la exportación de bienes o servicios, podrán considerar además del impuesto que les hubiese sido trasladado o hayan pagado en la importación por la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados, el que se les hubiese sido trasladado por **gastos e inversiones**, por el simple hecho de dedicarse a la exportación de bienes o servicios, siendo que otros contribuyentes, por el hecho de no dedicarse a la exportación de bienes o servicios, sólo podrán considerar el impuesto que se les hubiese trasladado por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, y no así el que se les hubiese trasladado con motivo de **gastos e inversiones**, situación que resulta a todas luces inequitativa, pues el hecho de que un contribuyente exporte bienes o servicios no lo ubica en una situación distinta de aquél que no realiza exportación alguna.

Es por lo anterior, que la disposición que nos atañe resulta violatoria de la garantía de equidad tributaria, ya que a diferencia de otros contribuyentes, al exportador se le permite considerar para efectos del acreditamiento, además del impuesto que le hubiese sido trasladado o haya pagado en la importación por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, el que le hubiese sido trasladado o haya pagado en la importación por concepto de **gastos e inversiones**, el cual, siempre que sea identificado con los bienes o servicios que exporta, será acreditable en su totalidad, siendo que a los demás contribuyentes, y en específico, a los que llevan a cabo tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, no se les permite dicho acreditamiento total, sino en la proporción que guarden sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% en el total de las actividades realizadas.

Para evidenciar lo anterior, piénsese en el ejemplo del apartado anterior, en el que dos contribuyentes que, además de realizar actividades exentas para efectos del impuesto al valor agregado, se dedican a la fabricación y enajenación de computadoras. Uno de ellos destina gran parte de su producción a ser exportada y el otro la dedica exclusivamente al mercado nacional.

Como se puede observar, se trata de contribuyentes que se dedican a la misma actividad y se encuentran gravados en igual medida por el impuesto al valor agregado.

Sin embargo, conforme al artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, en materia del acreditamiento del impuesto se les da un

tratamiento totalmente diferente, sin que exista una razón válida para ello, pues aquél que exporta podrá considerar para efectos del acreditamiento del impuesto la totalidad del que le fue trasladado con motivo de gastos e inversiones, siendo que el contribuyente que no realiza exportaciones no podrá acreditar totalmente el impuesto que de igual manera le fue trasladado con motivo de gastos e inversiones, toda vez que el mismo sólo será acreditable en el porcentaje que resulte de aplicar el factor de acreditamiento contenido en dicho artículo, situación que se estima resulta inequitativa.

En efecto, el hecho de que un contribuyente exporte bienes no lo ubica en una situación diferente de aquel que no realiza exportación alguna, por lo que resulta inequitativo que al exportador si se le permita acreditar la totalidad del impuesto que le fue trasladado y al no exportador no se le permita hacerlo, lo que resulta suficiente para concluir que la disposición que se analiza resulta violatoria de la garantía de equidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Cabe hacer notar que la inequidad de la que hablamos se actualiza principalmente en el caso de contribuyentes que llevan a cabo actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, pues en dichos casos al no poder tomar en consideración el impuesto trasladado o pagado en la importación que corresponda a gastos o inversiones, como es el caso de los exportadores, este deberá ser prorrateado con base en un factor de acreditamiento que siempre será inferior al 100% por las actividades exentas, a diferencia de aquellos contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% que no sean exportadores, en cuyo caso, no obstante no pueden en un principio considerar el impuesto que les fue trasladado o hayan pagado en la

importación que corresponda a gastos e inversiones, lo podrán acreditar al 100% al igual que los exportadores, pues el mismo será objeto de un factor de acreditamiento que en todo caso equivaldrá al 100% por corresponder el total de sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% al total de sus actos o actividades realizadas.

En este sentido, con base en todo lo anteriormente expuesto, se estima que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000 da un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, por lo que el mismo resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

### **III. Violación a la garantía de legalidad tributaria**

Como se señaló en el capítulo II, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones a cargo de los particulares, deben de estar establecidas expresamente en una ley, lo cual consagra el principio de legalidad tributaria ampliamente tratado en el presente trabajo.

En el caso a estudio, se estima que al igual que el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente durante 1999, el artículo 4 vigente en el año 2000, resulta violatorio de la mencionada garantía de legalidad tributaria como se señala a continuación:

a) En primer lugar, se considera que la disposición que nos ocupa resulta violatoria de la garantía de legalidad antes precisada, en virtud de lo

incomprensible que resulta su contenido, esto es, de la simple lectura que se realice de la misma se puede advertir que es inentendible, lo cual, evidentemente atenta la garantía de legalidad tributaria que nos ocupa, pues no se determina con toda claridad y precisión el alcance y contenido de la obligación tributaria de los contribuyentes relativa al procedimiento de acreditamiento que deben aplicar a efecto de determinar el impuesto al valor agregado a su cargo.

En efecto, como se señaló en el capítulo II del presente trabajo, para que una Ley cumpla con la garantía de legalidad tributaria, es indispensable que en su contenido se establezcan de manera clara y precisa todos los elementos que conforman el tributo, así como el alcance y contenido de la obligación tributaria.

En el caso a estudio, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, establece uno de los elementos esenciales del tributo consistente en la determinación del impuesto acreditable a efecto de calcular el impuesto a cargo.

En estos términos, para que la disposición que nos ocupa cumpliera con la garantía de legalidad en comento, debería establecer de manera totalmente clara y precisa la forma en la que los contribuyentes deben determinar el impuesto acreditable a su cargo.

Sin embargo, la disposición que nos atañe, en contravención a la orden constitucional, no establece de manera clara y precisa la forma en que debe determinarse dicho impuesto acreditable, ello, por la simple razón de que

su contenido resulta de difícil comprensión como se ha señalado en el presente trabajo.

En efecto, como ya se mencionó, de la simple lectura que se realice del contenido del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, se podrá observar que, en términos generales, no se entiende su contenido y alcance.

Esto es, resulta en extremo confuso poder seguir el procedimiento que se establece en la disposición en análisis, lo cual se estima en una violación a la garantía de legalidad tributaria que consagra nuestra Constitución Federal.

De esta manera, y al ser incontrovertible que la disposición que se analiza no establece con **claridad y precisión** la forma en que los contribuyentes deben calcular el impuesto acreditable, se considera que la misma resulta violatoria de la garantía de legalidad tributaria que se consagra en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Lo que es más, en todo caso se estima que el artículo que nos ocupa sería violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de nuestra Constitución Política, por no crear certeza entre los contribuyentes que deben calcular el impuesto acreditable de conformidad a dicho artículo.

b) Adicionalmente, se considera que el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, resulta violatorio de la mencionada garantía de legalidad tributaria al no señalar con certeza los elementos que conforman el impuesto acreditable

En efecto, la citada disposición, en su parte conducente, señala textualmente lo siguiente:

*"Art. 4.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:*

*I.- .....*

*III.- .....*

*El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda."<sup>63</sup>*

Conforme a lo anterior, es claro que la ley exige a aquellos contribuyentes que se ubiquen dentro del supuesto, a aplicar el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0% representen en el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en el periodo de que corresponda.

Sin embargo, la disposición que se analiza, no es precisa en señalar qué se debe entender por el valor total de actos realizados en el periodo que corresponda

<sup>63</sup> Ibid. Art. 4. L.I.V.A.

Esto es, la disposición antes transcrita es omisa en señalar el valor de cuales actos o actividades debe tomar en cuenta el contribuyente para determinar su impuesto acreditable, lo cual deja a los contribuyentes en una incertidumbre jurídica, pues no saben con certeza la manera en que deben realizar el cálculo correspondiente.

Lo anterior, además podrá dar pie a que las autoridades fiscales de manera arbitraria determinen cuales con los actos que deben tomarse en cuenta, situación que es la que pretende evitar el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución al establecer la garantía de legalidad tributaria.

En efecto, el hecho de que el texto legal sea omiso en precisar cuales son los actos que deben tomarse en cuenta convierte a la disposición en inconstitucional pues, se insiste, deja a los contribuyentes en una incertidumbre que es inadmisibile en nuestro sistema tributario.

No obsta para concluir de la anterior forma, el que de una interpretación de la ley, los contribuyentes pudieran inferir que debe entenderse por el valor total de los actos a que hemos hecho referencia, pues si bien ello es posible, también se considera que la disposición que nos ocupa es omisa en definir con toda certeza el alcance y contenido de la obligación tributaria relativa al acreditamiento del impuesto que nos atañe, lo cual da pie a considerar que la misma resulta violatoria de la garantía de legalidad tributaria que nos ocupa.

Además, se considera que en todo caso la disposición que nos ocupa resultaría violatoria de la garantía de seguridad jurídica prevista por el



artículo 16 de nuestra Constitución Política, por dejar en estado de incertidumbre a los contribuyentes que deben aplicar el procedimiento de acreditamiento a que nos hemos referido.

Así pues, con base en todo lo anteriormente expuesto, se estima que existen argumentos sólidos que conllevan a determinar la inconstitucionalidad del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el año 2000, al resultar violatorio de la garantía de justicia tributaria prevista por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal

### **5.3. Propuesta concreta**

Como se ha analizado a lo largo del presente trabajo, como consecuencia de las modificaciones sufridas por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado por los años de 1999 y 2000, en tratándose del procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado aplicable por parte de aquellos contribuyentes que por una parte realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y que por el otro realizan actividades exentas, el mismo ha devenido en inconstitucional, por violar la garantía de justicia tributaria prevista por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.

En este sentido, se considera que para que el citado artículo no contravenga la garantía de justicia tributaria, debe ser reformado, de tal forma que se regrese al procedimiento de acreditamiento del impuesto que hasta el año de 1998 se venía aplicando, pues con base en dicho procedimiento se permite acreditar en su totalidad aquel impuesto que se encuentra plenamente

identificado con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y sólo cuando el mismo no se identifique con dichas actividades o actos exentos permitir su prorrateo, como ya ha quedado debidamente explicado y demostrado, con lo que se logra gravar de manera exclusiva al objeto del impuesto que nos ocupa y, en consecuencia, al contribuyente de conformidad con su verdadera capacidad contributiva en un plano de igualdad respecto de otros contribuyentes que se encuentran en circunstancias similares.

En efecto, se considera que en todo caso debiera permitírseles a los contribuyentes que para efectos del impuesto al valor agregado realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, que acreditaran en su totalidad aquel impuesto que se encontrará identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y prorratear aquel que no se identificara con dichas actividades o actos exentos, pues en este sentido se respetaría la naturaleza jurídica del impuesto que nos ocupa y, por ende, la garantía de justicia tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Al respecto, cabe señalar que no obsta para concluir de la anterior forma, el que en las Exposiciones de Motivos de las Iniciativas de Ley que dieron origen a los artículos analizados en el presente trabajo, se precise que su reforma atendió a la problemática que implica la identificación del impuesto, pues como se ha señalado en el presente trabajo, dicha identificación es un beneficio para el contribuyente, de tal forma que en la medida en que pueda comprobar la mayor parte de impuesto identificable, su derecho de acreditamiento del impuesto será superior.

Además, cabe hacer notar que si la intención del legislador era eliminar la problemática de identificación del impuesto, se considera que ello de ninguna manera se logra con el procedimiento previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Vigente en 2000, pues como ya se ha analizado el mismo resulta del todo complejo.

Es por ello, que se considera conveniente que el artículo que nos ocupa se reforme de tal modo que vuelva en su concepción teórica y práctica al procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado que venía operando hasta el año de 1998.

## APENDICE

Como parte final del presente trabajo, se considera importante señalar que al estar prácticamente terminado el mismo, y para ser más precisos con fecha 13 de julio del presente año, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, resulta inconstitucional por violar las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, consignadas en la fracción IV de nuestra Constitución Política, inclusive llegando a formar las siguientes jurisprudencias:

*“VALOR AGREGADO EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º, FRACCIÓN I, PARRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). De acuerdo con tal precepto, aplicable a partir de mil novecientos noventa y nueve, todos los causantes que realicen actos o actividades por los que deba pagarse impuesto o a los que se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a esa parte aplicando al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a esa parte aplicando al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que si deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% Lo anterior resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte*

*de los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades, sino que se les obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos por lo que debe pagarse el impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realiza el causante para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la cantidad a restar del impuesto causado y por tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, lo que no refleja la capacidad contributiva.*

*Amparo en revisión 1504/99.- Parfumerie Versailles, S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Guítrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretaria: Guillermina Coutiño Mata*

*Amparo en revisión 1744/99 - Mercadotecnia TVA, S.C.- 13 de julio de 2000 - Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Guítrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán) - Ponente. Juan N. Silva Meza.- Secretaria Guillermina Coutiño Mata*

*Amparo en revisión 1840/99 - Cintra Cap. S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Guítrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán) - Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.*

*Amparo en revisión 1905/99.- Grupo TV Azteca, S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Guítrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan N. Silva Meza - Secretario: Jaime Flores Cruz*

*Amparo en revisión 1547/99 - TFM, S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Guítrón y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente. Juan N. Silva Meza.- Secretario: Jaime Flores Cruz. "*

**"VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 4º. FRACCION I. PARRAFO CUARTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA**

*FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, al monto equivalente al del impuesto al Valor Agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por lo que deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponde a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que a otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos.*

*Amparo en revisión 1504/99 - Parfumerie Versailles, S.A. de C.V. - 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I Ortiz Mayagoitia, ausente José Vicente Aguinaco Alemán) - Ponente Juan N Silva Meza.- Secretaria Guillermina Coutiño Mata*

*Amparo en revisión 1744/99.- Mercadotecnia TVA S.C. - 13 de julio de 2000 - Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán) - Ponente: Juan N. Silva Meza. - Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.*

*Amparo en revisión 1840/99 - Cintra Cap, S.A. de C.V.- 13 julio de 2000 - Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente. Juan N. Silva Meza. - Secretaria: Martha Llamile Ortiz Brena.*

*Amparo en revisión 1905/99.- Grupo TV Azteca, S.A. de C.V. - 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra de Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente.- Juan N. Silva Meza. - Secretario: Jaime Flores Cruz.*

*Amparo en revisión 1547/99 - TFM, S.A. de C.V.- 13 de julio de 2000.- Mayoría de ocho votos (Votaron en contra Mariano Azuela Gutiérrez y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; ausente José Vicente Aguinaco Alemán).- Ponente: Juan N. Silva Meza - Secretario: Jaime Flores Cruz."*

Como puede observarse de las jurisprudencias antes transcritas, mismas que corresponden a los números 80/2000 y 81/2000, respectivamente, las cuales cabe señalar se formaron, entre otros, con un asunto respecto del cual el autor del presente trabajo tuvo la oportunidad de colaborar con el cuerpo de litigantes que se encargaron de manejarlo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999 resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria a que hemos hecho referencia en el presente trabajo, a partir de considerar que resulta desproporcional el hecho de que no se permita a los contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, el acreditamiento total del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubiesen pagado en la importación, no obstante dicho se encuentre identificado con actividades

gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues en tal virtud el contribuyente debe pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades gravados o sujetos a la tasa del 0%, lo cual no refleja su verdadera capacidad contributiva.

Asimismo, como puede observarse de las jurisprudencias transcritas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999 resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, a partir de considerar que no existe razón jurídica alguna que justifique el trato desigual que se otorga a contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, respecto de aquellos contribuyentes que exclusivamente realizan actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues mientras en el primer caso no se les permite el acreditamiento total del impuesto trasladado o pagado en la importación no obstante el mismo se identifique con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, en el segundo caso sí se permite un acreditamiento total, siendo que en ambos casos se trata de contribuyentes que realizan actos o actividades por los que se debe pagar el impuesto o les es aplicable la tasa del 0%.

Así pues, de lo anterior es claro que el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es compatible respecto de los razonamientos que se han desarrollado en el presente trabajo con relación a la inconstitucionalidad de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999, lo cual robustece aun más el contenido y propósito de la presente tesis.



No obstante lo anterior, cabe hacer notar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se pronunció respecto de todos los argumentos desarrollados en el presente trabajo respecto de la inconstitucionalidad de lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 1999, así como respecto del procedimiento de acreditamiento previsto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para 2000, el cual, como se analizó, difiere del procedimiento vigente en 1999, lo que significa que a este respecto aún debemos esperar el sentido en que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie respecto de su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

## CONCLUSIONES

1. Como consecuencia de la relación jurídico-tributaria, el Estado, en su carácter de autoridad recaudadora, tiene la potestad de exigir de los gobernados parte de sus ingresos, de tal forma que a través de los mismos se satisfagan las necesidades colectivas que se sufragan con el gasto público.

2. No obstante el Estado tiene la potestad de exigir de sus gobernados parte de sus ingresos para cubrir el gasto público, existen principios doctrinarios jurídico-tributarios, así como garantías constitucionales, que protegen a los gobernados en contra de los abusos en que pudiera incurrir el Estado en el uso de dicha potestad, los cuales deben ser en todo momento respetados por las autoridades.

3. Dichos principios y garantías, se encuentran consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal forma que los mexicanos sólo estamos obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

4. En razón de lo anterior, debe concluirse que nuestra Constitución, a través de su artículo 31, fracción IV, consagra en favor de los particulares las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias, las cuales deben ser respetadas en todo momento por la autoridad al imponer o regular cualquier tipo de contribución destinada al gasto público.

5. El artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prevé y regula el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado que debe ser aplicado por parte de los contribuyentes obligados al pago de dicho impuesto, dentro de los cuales se encuentran aquellos contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas para efectos de dicha ley, a fin de determinar el impuesto finalmente a su cargo.

6. Hasta el año de 1998, el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, preveía que para el caso de contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente o pagado por éste en la importación debía efectuarse únicamente por la parte que se identificara con aquellos actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, siendo que cuando no pudiera identificarse con dichos actos o actividades o actos exentos para efectos de dicha ley, el acreditamiento del impuesto debía efectuarse a partir del porcentaje que el valor de los actos por los que sí debiera pagarse el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, representará en el valor total de los que el contribuyente realizara en su ejercicio.

Esto es, hasta el año de 1998, los contribuyentes que llevaran a cabo tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, podían acreditar en su totalidad el impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación que se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y sólo cuando dicho impuesto no se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas, podían acreditarlo a partir de aplicarle el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los cuales sí

debiera pagarse el impuesto o se aplicara la tasa del 0%, representará del valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente.

7. Para los años de 1999 y 2000, el citado artículo 4 fue reformado, de tal forma que el procedimiento de acreditamiento del impuesto aplicable hasta el año de 1998 por parte de aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue sustancialmente modificado.

En efecto, en virtud de la reforma sufrida por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en específico del cuarto párrafo de su fracción I, para el año de 1999 el acreditamiento del impuesto en comento por parte de aquellos contribuyentes que realizaran actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, consistió en aplicar a la totalidad del impuesto trasladado al contribuyente o el que él hubiese pagado en la importación que se identificara con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representará del valor total de los actos o actividades efectuados por el contribuyente.

Esto es, para 1999 los contribuyentes que llevaran a cabo tanto actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, debían aplicar a la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubieren pagado en la importación que se identificará con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, el porcentaje que el valor de los actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% representará del valor total de los actos o actividades que hubiesen, lo cual implicó que a diferencia de lo que sucedía

hasta el año de 1998, los contribuyentes en comento ya no podían acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubiesen pagado en la importación que se identificara con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, pues debían de aplicar al mismo un factor porcentual, además de que ya no podían acreditar en proporción aquel impuesto que les hubiese sido trasladado o hubiesen pagado en la importación que no se identificara con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% o exentas, esto es, el acreditamiento del impuesto ya no se efectuaba a partir de un sistema de identificación y no identificación del mismo.

Para el presente año, como consecuencia de la reforma sustancial sufrida por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado, aplicable tanto por contribuyentes que realizan exclusivamente actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, así como por contribuyentes que realizan dichos actos o actividades y actividades exentas, consiste en términos generales en identificar el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y el pagado por él en importaciones correspondientes a sus adquisiciones de materias primas, productos terminados y semiterminados, relativo tanto a sus actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, como a sus actividades exentas, el cual será acreditable o no dependiendo de la identificación que del mismo se efectúe, y por otra parte, aplicar al impuesto trasladado o pagado en la importación correspondiente a sus inversiones realizadas y a los gastos incurridos por conceptos distintos a los señalados, un factor de acreditamiento determinado en función de la proporción que el valor de sus actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% tengan respecto de sus actos o actividades totales del periodo que corresponda

Así pues, para el presente año se vuelve en alguna medida a la aplicación de un procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado que operaba hasta 1998, esto es, determinar el impuesto acreditable a partir de determinar si el mismo es identificable o no con ciertos actos o actividades precisados por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, no obstante ello, los contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, en ciertos casos no podrán acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hubiesen pagado en la importación no obstante se identifique con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, en virtud del sistema de identificación previsto por el propio artículo, tal y como ha quedado analizado y demostrado en la presente tesis.

8. En virtud de las reformas sufridas por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tanto en el año de 1999 como en el presente año en materia del procedimiento de acreditamiento que debe ser aplicado por parte de aquellos contribuyentes que realizan tanto actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% como exentas, se considera que el citado artículo deviene en inconstitucional, pues viola las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria previstas por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.

9. En efecto, se estima que tanto lo dispuesto por el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, como lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado vigente para el presente año, resulta inconstitucional por contravenir las garantías antes precisadas.

Lo anterior, en virtud de que el procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado regulado por dichos artículos, origina que los contribuyentes que realizan tanto actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, determinen un impuesto acreditable menor al que realmente les corresponde, lo que trae como consecuencia que se les grave de manera desproporcional, pues deberán pagar un impuesto que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades gravados, lo cual no refleja su verdadera capacidad contributiva, pues pagarán un gravamen mayor a aquel a que efectivamente se encuentran obligados, tal y como ha quedado demostrado en el presente trabajo.

Asimismo, en virtud del procedimiento de acreditamiento del impuesto al valor agregado, previsto por los artículos en comento, se da un trato desigual a aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, respecto de aquellos que realizan exclusivamente actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y los contribuyentes dedicados a la exportación, e incluso por lo que se refiere al presente año con respecto a contribuyentes que realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas pues; en términos generales, mientras que a los primeros no se les permite acreditar la totalidad del impuesto que les hubiese sido trasladado o hayan pagado en la importación no obstante el mismo se encuentre identificado con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, a los segundos si se les permite el acreditamiento total de dicho impuesto, lo cual se considera

resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, pues se trata de contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias al realizar actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual no debiera existir un trato desigual.

Finalmente, los artículos en comentario resultan violatorios de la garantía de legalidad tributaria, pues como quedó demostrado en el presente trabajo, no determinan con toda certeza la manera en que el contribuyente debe determinar el impuesto acreditable que corresponde a aquel impuesto que le hubiese sido trasladado o el que él hubiese pagado en la importación que no se identifique con los actos o actividades a que se refieren dichos artículos (impuesto prorrateable), a fin de obtener el impuesto al que finalmente estará obligado a pagar, esto es, no determinan con toda precisión y certeza el alcance y contenido de la obligación tributaria consistente en determinar el impuesto acreditable y, por ende, el impuesto a pagar.

Con respecto a lo anterior, cabe precisar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del pasado 13 de julio, se pronunció respecto de la inconstitucionalidad del cuarto párrafo de la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, inclusive llegando a formar jurisprudencia.

10. En este sentido, se considera que para que el citado artículo no contravenga la garantía de justicia tributaria, debe ser reformado, de tal forma que se regrese al procedimiento de acreditamiento del impuesto que hasta el año de 1998 se venía aplicando, pues con base en dicho procedimiento se permite a los contribuyentes que realizan tanto actos o actividades gravadas



o sujetas a la tasa del 0% acreditar en su totalidad aquel impuesto que se encuentra plenamente identificado con actos o actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y sólo cuando no se identifique con dichas actividades o actos exentos permitir su prorrateo, como quedó debidamente explicado y demostrado, con lo que se logra gravar de manera exclusiva al objeto del impuesto que nos ocupa y, en consecuencia, al contribuyente de conformidad con su verdadera capacidad contributiva en un plano de igualdad respecto de otros contribuyentes que se encuentran en circunstancias similares.

En efecto, se considera que en todo caso debiera permitírseles a los contribuyentes que para efectos del impuesto al valor agregado realizan actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0% y exentas, que acreditaran en su totalidad aquel impuesto que les hubiese sido trasladado o el que hubiesen pagado en la importación que se encontrará identificado con actividades gravadas o sujetas a la tasa del 0%, y sólo cuando el mismo no pudiera identificarse con dichas actividades o actos exentos permitir su prorrateo, pues en este sentido se respetaría la naturaleza jurídica del impuesto que nos ocupa y, por ende, la garantía de justicia tributaria prevista por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

## BIBLIOGRAFIA

### I. Legislación consultada:

Código Fiscal de la Federación, Dofiscal Editores, México 2000.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 1999.

Ley de Amparo, Editorial Porrúa, México 1999.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Dofiscal Editores, México, 1998.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Dofiscal Editores, México, 1999.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Dofiscal Editores, México, 2000.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Dofiscal Editores, México, 2000.

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Editorial Porrúa, México, 1999.

### II. Obras Consultadas:

ARRIOJA VIZACAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", 11ª ed., Editorial Themis, S.A. de C.V., México, 1996.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "El Juicio de Amparo", 31ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V, México, 1994.

\_\_\_\_\_, "Las Garantías Individuales", 26ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V, México, 1994.

CASTRO V., Juventino, "Garantías y Amparo", 8ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", 14ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1986.

DELGADO MOYA, Rubén, "Ley de Amparo Comentada", Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1997.

DE PINA VARA, Rafael, "Diccionario de Derecho", 16ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1989.

DOMINGUEZ MOTA, Enrique, "Ley y Reglamento Comentados del Impuesto al Valor Agregado", 2ª ed., Dofiscal Editores, México 1980.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, "Régimen y aplicación práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado", Ediciones Fiscales Isef, S.A. de C.V., México, 1982.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 23ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1981.

FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", 32ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México 1993.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho", 43ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1992.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991.

MEHL, Lucien, "Elementos de Ciencia Fiscal", Casa Editorial Bosh, Barcelona, 1964.

PALENCIA RODRIGUEZ, José Francisco, "Análisis y comentarios a Ley del Impuesto al Valor Agregado", Editorial Themis, México, 1999.

RIVERA PEREZ, José, "Revista de Investigación Fiscal", Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, marzo 1970.

TENA RAMIREZ, Felipe, *“Derecho Constitucional Mexicano”*, 31ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1996.

### III. Otras obras consultadas:

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1998.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1999.

Diccionario Enciclopédico Espasa, 8ª ed., Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1979.

Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley que Modifica Diversas Leyes Fiscales y Otros Ordenamientos Federales para 1999.

Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para 2000.