

732



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

EFFECTOS DE UNA NUEVA REGULACION TRIBUTARIA EN MEDICINAS Y ALIMENTOS A LA LUZ DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
RODRIGUEZ GODINEZ HUGUET

ASESORA: LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA

2002



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.

Paginación Discontinua



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
 FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 23 de mayo del 2002.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante RÓDRIGUEZ GODINEZ HUGUET bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EFECTOS DE UNA NUEVA REGULACIÓN TRIBUTARIA EN MEDICINAS Y ALIMENTOS A LA LUZ DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO".

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
 El Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES



FACULTAD DE DERECHO
 SEMINARIO DE
 DERECHO FISCAL Y
 FINANZAS PUBLICAS

AGRADEZCO HUMILDEMENTE,
A MI ALMA MATER:
LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MÉXICO, HABERME
REGALADO UN FUTURO Y LAS LUCES
DEL CONOCIMIENTO.

CON CARIÑO HACIA
LA FACULTAD DE
DERECHO, POR LOS
AÑOS DEDICADOS A
MI FORMACION, COMO
HOMBRE ÚTIL PARA
LA SOCIEDAD.

CON ESPECIAL AGRADECIMIENTO
HACIA MI ASESORA:
LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO,
POR LA EXPERIENCIA, PACIENCIA Y CONSEJOS
BRINDADOS.

CON GRATITUD PARA TODOS
MIS MAESTROS DE LA
FACULTAD DE DERECHO,
POR TODAS LAS SABIAS
LECCIONES ENSEÑADAS.

**DEDICO LA REALIZACIÓN DE
ESTE TRABAJO: A MI PADRE EL
DR. HUGO RODRÍGUEZ PEREZ, A MI
MADRE DOÑA ESTELA GODINEZ RODRÍGUEZ Y
A MI GRAN AMIGO Y CONSEJERO, EL QUIMICO
MANUEL DELGADILLO ZAMORA, POR SER EJES
FUNDAMENTALES EN LA FORMACION DE MI VIDA.**

**IN MEMORIAN:
NELSON RODRÍGUEZ PEREZ.**

**CON AFECTO Y RESPETO, PARA MIS HERMANOS:
ROCIO, HUGO, HELDER, BLANCA ESTELA Y
OMAR, Y A MI PRIMO RAFAEL, POR TODO EL
AMOR, CONFIANZA Y LEALTAD QUE SIEMPRE
ME HAN CONCEDIDO.**

**A MIS CUÑADOS: RAMIRO Y MARIA
ELENA, POR SABER SER BUENOS
ALIADOS Y AMIGOS.**

**A MIS SOBRINOS: GUADALUPE DEL ROCIO,
ZACNITE, OMAR RAMIRO Y HUGO DE JESÚS,
ESPERANDO QUE SUS VIDAS ESTEN LLENAS
DE LUCES, ALEGRÍAS Y VICTORIAS.**

**POR SER EL AMOR, LA FE Y LA ESPERANZA:
A JESUCRISTO Y AL SEÑOR DEL SANTUARIO
DE OTATTALAN VERACRUZ.**

**A TODOS MIS AMIGOS, POR LA VENTURA
DE TENER SU AMISTAD.**

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

IMPUESTOS

| | Página |
|---|--------|
| 1.1. Clasificación de los impuestos..... | 1 |
| 1.2. Definición de impuestos indirectos..... | 10 |
| 1.3. Características de los impuestos indirectos..... | 12 |
| 1.4. Hecho imponible..... | 15 |
| 1.5. Hecho generador..... | 20 |
| 1.6. Nacimiento de la obligación tributaria..... | 21 |
| 1.7. Relación jurídica tributaria..... | 24 |

CAPITULO II

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

| | |
|---|----|
| 2.1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles..... | 27 |
| 2.2. Diversos ordenamientos jurídicos que se abrogan con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 41 |
| 2.2.1. Ley del Impuesto sobre la Sal..... | 61 |
| 2.2.2. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera..... | 66 |
| 2.2.3. Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal..... | 71 |
| 2.2.4. Ley del Impuesto sobre Aguardiente y Productos de su Fermentación..... | 75 |
| 2.2.5. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país..... | 77 |
| 2.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 80 |
| 2.4. Reformas trascendentes a la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 89 |

CAPITULO III

ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

| | Página |
|-------------------------|--------|
| 3.1. Sujeto..... | 140 |
| 3.1.1. Activo..... | 140 |
| 3.1.2. Pasivo..... | 149 |
| 3.2. Objeto..... | 153 |
| 3.3. Base..... | 167 |
| 3.4. Tasa..... | 177 |
| 3.5. Epoca de pago..... | 186 |

CAPITULO IV

| | |
|--|-----|
| 4.1. Regulación de medicinas y alimentos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 207 |
| 4.2. Ventajas de una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 226 |
| 4.3. Desventajas de una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 230 |
| 4.4. La posición del Gobierno Federal respecto a una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 232 |
| 4.5. Nuestra Propuesta..... | 234 |

| | |
|-------------------|-----|
| CONCLUSIONES..... | 246 |
|-------------------|-----|

| | |
|-------------------|-----|
| BIBLIOGRAFIA..... | 252 |
|-------------------|-----|

INTRODUCCIÓN

El interés por abordar el estudio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, surgió ante la Iniciativa del Ejecutivo Federal de eliminar la tasa del 0% a alimentos y medicinas, situación que generó una gran polémica entre la población, aún cuando dicha propuesta encontró un rechazo tajante por parte de los legisladores.

Las posturas que se asumen al respecto, son totalmente encontradas, por un lado el gobierno federal argumenta que el incremento de la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado genera una distribución justa de la carga contributiva, discordando, de quienes sostienen que el incremento de la tasa en este gravamen al consumo, es regresivo, toda vez que grava más a quienes menos tienen.

Sin embargo, si bien es cierto que en los impuestos al consumo, paga más el que más consume, también debemos tomar en consideración que los sectores más pobres de la sociedad mexicana destinan más de un 40% de sus ingresos a rubros como transporte, atención médica y alimentos. Y aunque es verdad, que el Estado brinda servicios médicos, debemos reconocer que estos no son en la cantidad y calidad suficientes.

Por todo lo antes expuesto, nos avocamos a desarrollar un análisis cualitativo y cuantitativo que nos permitiera identificar los efectos de una nueva regulación tributaria en medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que el planteamiento del problema consiste en identificar los efectos sociales y económicos de mantener o incrementar la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado.

La hipótesis de trabajo es la siguiente: Si la tasa del 0% en medicinas y alimentos contemplada en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permite un mayor equilibrio de la carga tributaria, respecto a este gravamen al consumo, entonces está debe mantenerse, aún cuando el control administrativo del impuesto no sea fácil.

El método que utilizamos en esta investigación es fundamentalmente deductivo, ya que partimos de las disposiciones jurídicas que en materia de medicinas y alimentos se implementaron desde el año de 1932 hasta el ejercicio fiscal del 2002. También aplicamos los métodos histórico, analítico e inductivo, en virtud de que se analizó el impacto que a lo largo de la historia han tenido los diferentes ordenamientos jurídicos en la materia y la respuesta que se ha dado por parte de los contribuyentes, para identificar así los efectos económicos y sociales de un posible aumento impositivo en medicinas y alimentos.

La presente investigación consta de cuatro capítulos, en el primero de ellos abordamos el marco conceptual de los impuestos, su clasificación y definición.

En un segundo momento, identificamos y analizamos los antecedentes del impuesto al valor agregado en México, hasta llegar a la reforma del año 2002, lo que en su conjunto nos permitió tener una visión clara del verdadero espíritu del legislador al imponer este gravamen.

En el tercer capítulo, hicimos un análisis de los elementos del impuesto al valor agregado, no solo contemplados en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, sino incluso respecto a la postura que asume nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Examinamos las ventajas y desventajas que en materia económica y social, generaría un incremento en la tasa del 0% en medicinas y alimentos.

Asimismo, hicimos un cuadro comparativo respecto de 18 países en cuanto a los criterios que aplican para gravar el rubro de medicinas y alimentos.

Bajo este contexto, nuestra propuesta consiste en:

Mantener la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado, hasta que se alcance un nivel per cápita por habitante en México, que permita cubrir una tasa superior a la antes mencionada.

No obstante, lo difícil que es mantener un gravamen con tasas diferenciadas, éstas deben continuar en el impuesto al valor agregado, no solo por el impacto económico, sino social que implicaría unificar la tasa impositiva en este impuesto.

Capítulo I.

Impuestos

1.1. Clasificación de los impuestos.

Antes de iniciar con la clasificación de los impuestos, es preciso establecer, ¿qué es un impuesto?.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, publicado el 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2 definió a los impuestos de la siguiente forma:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

A su vez, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que abrogó al anterior, del 30 de diciembre de 1966, en su Título I de Disposiciones Generales, definió a los impuestos así:

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

El Jurista Adolfo Arrijo Vizcaino, al respecto manifiesta:

"Al poseer los impuestos el carácter de jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio. Es cierto que

el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas las obras y servicios de interés general que la Administración Pública lleva a cabo; pero sin lugar a dudas, se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan impuestos y tanto a los que pagan elevadas cantidades como a los que exclusivamente cubren gravámenes mínimos".¹

El Código Fiscal de la Federación que actualmente nos rige, y que abrogó al del 30 de Diciembre de 1966, en su artículo 2, fracción I define al impuesto así:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

De lo anterior, podemos afirmar, que no se define al impuesto, sino sólo se indica; que éste no es un derecho, una aportación de seguridad social o una contribución de mejora, por lo que es innegable que la definición que manejó el Código Fiscal de la Federación de 30 de Diciembre de 1966, era más completa.

Por lo antes expuesto, referiremos la definición que respecto al término impuesto, se da por algunos teóricos en materia tributaria:

Para el Maestro Sergio Francisco de la Garza, el impuesto es: "una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".²

¹. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, décima tercera edición, México, Ed. Themis, 1998, pp. 320.

². DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, vigésima octava edición, México, Ed. Porrúa, 1999, pp. 377.

El Dr. Raúl Rodríguez Lobato, define al impuesto como: "la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato".³

Finalmente la Maestra Doricela Mabarak Cerecedo, define al impuesto de la siguiente forma:

"Es la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal" ⁴

A partir de las definiciones referidas, podemos afirmar que el impuesto es una prestación generalmente en dinero, aunque en algunas ocasiones puede ser en especie; establecida en la ley; a cargo de personas físicas o morales; cuya justificación y fin son los gastos públicos.

Una vez definido el término impuesto, es necesario que identifiquemos, como se clasifica.

El problema que se presenta al clasificar los impuestos, es que no siempre, los autores coinciden en los criterios de clasificación, como lo observaremos enseguida:

Por ejemplo para el Catedrático Emilio Margain Manautou, los impuestos se deben de clasificar en: 1) directos e indirectos, 2) reales y personales, 3)

³. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, México, Ed. Harla, 1995, pp. 61.

⁴. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, México, Ed. Mc. Graw Hill, 1995, pp. 60.

específicos y ad- valorem, 4) generales y especiales, 5) con fines fiscales y extrafiscales y 6) alcabatorios.⁵

A su vez, el Fiscalista Adolfo Arrijo Vizcaino, los ordena en: 1) directos e indirectos, 2) reales y personales, 3) generales y especiales, 4) específicos y ad- valorem.⁶

En cambio, en opinión del Maestro Sergio Francisco de la Garza, los impuestos deben de clasificarse en: 1) directos e indirectos, 2) reales y personales, 3) objetivos y subjetivos, 4) especiales o analíticos y generales o sintéticos, 5) sobre el capital, la renta y el consumo. 6) según los sujetos del impuesto, 7) según el período en que se desarrollen 8) según la elasticidad y estabilidad del impuesto y 9) según su proporción con la base.⁷

Por lo que, para tener una visión mas clara, a continuación referiremos brevemente, a que se refieren estas clasificaciones.

Impuestos directos e indirectos.- Siempre que se haga alusión a esta categoría, "lo correcto es hablar de que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc."⁸

⁵. Cfr. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décima tercera edición, México, Ed. Porrúa, 1997, pp. 65-72.

⁶. Cfr. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 476- 478.

⁷. Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 387-395.

⁸. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob. cit, pp. 66.

Cabe señalar que en México, los impuestos directos e indirectos más conocidos, son el impuesto sobre la renta, que grava los ingresos o utilidades de las personas físicas o morales, y el impuesto al valor agregado, que recae sobre operaciones de consumo, respectivamente.

Impuestos reales y personales.- Podemos afirmar, que los impuestos reales son aquellos que gravan bienes o cosas, ya sean muebles o inmuebles, sin tomar en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo, como es el caso del impuesto predial o el impuesto sobre la tenencia de un vehículo, son por tanto, gravámenes que se cobran tomando en cuenta generalmente las características de dichos bienes, sin importar quien es el propietario, detentador o poseedor. En los impuestos personales, se atiende a las características y circunstancias que rodean al sujeto obligado al pago del impuesto, es decir, a la calidad del contribuyente.

Impuestos objetivos y subjetivos.- Los impuestos objetivos, son los que reciben tal nombre "por contraposición a aquellos que sí designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos".⁹

Al respecto, podemos identificar, que los impuestos objetivos, pueden encuadrar en la clasificación de impuestos reales, y los subjetivos, en los personales.

Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.- Los impuestos con fines fiscales "son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que

⁹ . DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 391.

produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc".¹⁰

Impuestos generales y especiales.- Se afirma que por tributos generales entendemos "aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica"¹¹

Un impuesto de carácter general, es el impuesto sobre la renta que grava la totalidad de los ingresos que se perciben, ya sea por arrendamiento, venta de mercancías, prestación de servicios, etc., es decir, considerando los ingresos totales que haya obtenido el contribuyente. Dentro de los impuestos especiales, encontramos el impuesto general sobre exportación o importación, que se cobra a exportadores e importadores al realizar cada operación en las aduanas.

Impuestos específicos y ad-valorem.- Los tributos específicos "son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado".¹²

Un impuesto específico es aquel, que cobraría dos pesos por cada litro de vino francés que se importe al país, en cambio, el ad-valorem, tomará en consideración el valor en aduana del producto, es decir, sobre ese litro de vino, cuyo valor, por poner una cantidad, es de cincuenta pesos, el importador pagará un cierto porcentaje.

¹⁰. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob. cit, pp. 71.

¹¹. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 477.

¹². ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp.478.

Impuestos periódicos e instantáneos.- Siguiendo el criterio del Maestro Sergio Francisco De la Garza, los impuestos periódicos, son aquellos cuyo presupuesto es un *estado*, entendiendo por tal, los hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración. Como ejemplo de éstos, tenemos al impuesto sobre producción de cerveza y el impuesto sobre la renta que gravan a una empresa fabricante de dicho producto. Los impuestos instantáneos, son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una acción, es decir, un acto aislado y único que se agota en sí mismo. Por ejemplo, el impuesto a la adquisición de inmuebles que grava la celebración de un contrato de una venta de inmuebles.¹³

Impuestos estables y elásticos.- El impuesto estable es aquel que no sigue todas las oscilaciones de la coyuntura, es decir, su rendimiento no aumenta si la producción y las rentas aumentan, en período de prosperidad; pero tampoco baja si, en período de crisis, aquellas descienden. En cambio el impuesto es elástico, cuando una elevación de la alícuota impositiva no provoca una contracción de la materia imponible que anule los efectos del aumento producido.¹⁴

Impuesto sobre el capital, la renta y el consumo.- El impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el capital, son impuestos directos, en razón de que el primero grava la riqueza en formación y el segundo se impone a la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Por lo que toca al impuesto sobre el consumo, indudablemente representa un impuesto indirecto.

Clasificación de acuerdo a los sujetos del impuesto.- Los sujetos a que se refiere esta categoría, se dividen en dos clases, que son el sujeto activo y el sujeto pasivo. Cabe señalar que en la relación jurídico tributaria, el sujeto activo, es el acreedor facultado por nuestra Carta Magna, para exigir, recaudar,

¹³ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 395.

¹⁴ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 395.

administrar y erogar los impuestos, que en el caso de México, son la Federación, los Estados y los Municipios. En cambio, el sujeto pasivo, es aquella persona física o moral obligada al pago de los impuestos.

Clasificación atendiendo a la proporción con la base.- Considerando la proporción con la base del impuesto, éste puede ser proporcional o progresivo. El impuesto proporcional "es aquel en que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. El impuesto progresivo es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta".¹⁵

Impuestos alcabulatorios.- Las alcabalas, se traducen en la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra e inclusive, dentro de una misma entidad y que contribuyen al alza del costo de la vida, y por ende frenan el desarrollo económico del país que las permite. En México, están prohibidas las alcabalas por disposición expresa de nuestra Constitución Federal, artículo 117, fracción IV, V, VI y VII, que a la letra establecen:

"Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

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

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

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

¹⁵. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 395-396.

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

A continuación se presentará un cuadro, que resume las posturas sostenidas por los autores Emilio Margain Manautou, Adolfo Arrijoa Vizcaino y Sergio Francisco de la Garza, respecto a la clasificación de los impuestos.

| CLASIFICACION DE EMILIO MARGAIN MANAUTOU. | CLASIFICACION DE ADOLFO ARRIJOA VIZCAINO. | CLASIFICACION DE SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. |
|---|---|--|
| 1. Impuestos directos e indirectos | 1. Impuestos directos e indirectos | 1. Impuestos directos e indirectos |
| 2. Impuestos reales y personales | 2. Impuestos reales y personales | 2. Impuestos reales y personales |
| 3. Impuestos específicos y ad-valorem | 3. Impuestos generales y especiales | 3. Impuestos objetivos y subjetivos |
| 4. Impuestos generales y especiales | 4. Impuestos específicos y ad-valorem | 4. Impuestos especiales o analíticos y generales o sintéticos. |
| 5. Impuestos con fines fiscales y extrafiscales | | 5. Impuestos sobre el capital, la renta y el consumo. |
| 6. Impuestos alcabalarorios | | 6. Según los sujetos del impuesto. |
| | | 7. Impuestos según el período de tiempo en que se desarrollan. |
| | | 8. Impuestos según la elasticidad y estabilidad. |
| | | 9. Impuesto según la proporción con la Base. |

1.2. Definición de impuestos indirectos

Las definiciones que se han emitido respecto a los impuestos indirectos son múltiples, por lo que señalaremos, las que en nuestra opinión son las más completas.

El Maestro Fernando Sainz de Bujanda, menciona que los impuestos indirectos son: "aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor".¹⁶

El Jurista Argentino Dino Jarach, indica que los impuestos indirectos son aquellos que: "se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de *jure*. En los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de *facto*, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación".¹⁷

El Maestro Gregorio Sánchez León, dice que los impuestos indirectos son aquellos en que "el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva".¹⁸

Para el Fiscalista Emilio Margaín Manautou, los impuestos indirectos son aquellos que: "gravan siempre situaciones o hechos reales, concretos, ciertos, como es la producción, la adquisición, la enajenación, etc., y generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado...."

¹⁶. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, tomo II, Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 448.

¹⁷. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, segunda edición, Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo-Perrot, 1996, pp. 261.

¹⁸. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, quinta edición, México, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1980, pp. 195.

Se le conoce también con el nombre de impuestos a los consumos, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos lo es el consumidor de los bienes o servicios gravados".¹⁹

En este orden de ideas el Maestro Gerardo Gil Valdivia sostiene que la imposición indirecta: "ocupa un lugar importante en cualquier sistema tributario; sin embargo, el principal inconveniente de este tipo de gravámenes es desde la perspectiva de la equidad, ya que el objeto de esta clase de impuestos es el consumo de los sujetos independientemente de cuál sea la fórmula concreta de cobrarlo, por lo que la carga impositiva que cada sujeto tenga que soportar depende de la magnitud del consumo sin importar las características del sujeto pasivo de la relación tributaria".²⁰

Por todo lo referido, podemos afirmar que los diferentes teóricos aludidos, sólo nos dan características de los impuestos indirectos, pero no los definen, razón por la que referiremos el criterio, que respecto a los impuestos indirectos la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido:

Quinta Epoca
 Instancia: Pleno
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación
 Tomo: VII
 Página: 624

IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos se causan cuando se verifica un hecho determinado, siendo el monto de la contribución dependiente de la importancia del hecho. Son aquéllos que gravan determinados actos de la vida social, independientemente de las personas que lo ejecutan, y que no se perciben de una manera regular y periódica.

Amparo administrativo en revisión. Institución de Beneficencia "Ignacio Torres Adalid". 10 de agosto de 1920. Mayoría de nueve votos. Ausente: Alberto M.

¹⁹. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1994, pp. 134-135.

²⁰. GIL VALDIVIA, Gerardo, Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público, México, Ed. Porrúa, 1989, pp. 77-78.

González. Disidente: José María Mena. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Nuestro máximo Tribunal de la Nación, como podemos apreciar, tampoco define con claridad los impuestos indirectos, por lo que para efectos de investigación, seguiremos el criterio que refiere el Maestro Gregorio Sánchez León.

1.3. Características de los Impuestos Indirectos.

Los impuestos indirectos tienen las siguientes características:

- a) Gravan situaciones o hechos reales, concretos y ciertos, en razón de que no gravan situaciones hipotéticas como son los ingresos o las utilidades fiscales.
- b) Gravan principalmente el consumo, sea de lujo o necesario.
- c) Gravan también actos, como son la importación o exportación.
- d) Son cubiertos por los consumidores finales.
- e) Obtienen los sujetos pasivos de los consumidores el importe de los impuestos que pagaron al fisco.
- f) Son trasladables, es decir, hay traslación cuando el contribuyente señalado por la ley "transfiere a otros sujetos-contribuyentes de hecho-la carga del impuesto.... Este proceso puede reproducirse en etapas sucesivas si el contribuyente de hecho logra, a su vez, transferir la carga del impuesto sobre otros sujetos que, si no consiguen hacer lo mismo, serán finalmente los verdaderos contribuyentes de hecho".²¹ Así, mediante "la traslación, el deudor legal no es quien de hecho lo paga, porque lo recupera de personas que desde un punto de vista legal son totalmente ajenas a la relación tributaria"²²

²¹. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, ob.cit, pp. 339.

²². CORTINA, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, Ed. Porrúa, 1977, pp. 103.

Cabe señalar, que muchas de las características que llegan a identificar a los impuestos indirectos, provienen de las ventajas o desventajas, que pueden ocasionar, a saber:

Ventajas:

"Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones muy pequeñas....

Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos, como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc....

Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, 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....

Se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto....

En algunos casos han favorecido el desarrollo industrial. Cuando el impuesto recae sobre el instrumento de producción, se provoca un mejoramiento en el proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento y poder así obtener el importe del impuesto de un incremento en la producción, sin necesidad de aumentar los precios de los productos".²³

²³. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima segunda edición, México, Ed. Porrúa, 1998, pp. 272-274.

Por lo que toca a las desventajas de los impuestos indirectos, el Maestro Emilio Margain Manautou, nos refiere que:

"Su mayor debilidad es su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo que hacen con mayor efectividad los impuestos directos....

Pueden desempeñar un papel más adecuado en los países caracterizados por una distribución de la riqueza y de la renta relativamente igualitaria, que en aquellos que tengan disparidades evidentes....

Pueden distorsionar la organización de los factores de la producción, con la siguiente pérdida de eficiencia en está....

Pueden originar excesos de gravamen sobre el consumidor y discriminar las familias en base a sus preferencias....

Ofrecen menos posibilidades para influir sobre la dirección de la inversión de capital y el empleo del ahorro, en lo cual sí puede influir el impuesto sobre la renta....

Existe el peligro, por ejemplo en los impuestos aduanales, que originen una pérdida de eficiencia".²⁴

Por lo que podemos concluir que los impuestos indirectos que generalmente gravitan sobre el consumo, son importantes en el ámbito de la política fiscal, pero no podemos negar que también tienen aspectos negativos, como lo es su regresividad.

²⁴. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, ob. cit, pp. 140.

1.4. Hecho Imponible.

Hay multiplicidad de criterios que explican el hecho imponible, por lo que solo citaremos los de mayor importancia.

Para el Jurista español Fernando Sainz de Bujanda, hecho imponible es: "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria".²⁵

El Dr. Raúl Rodríguez Lobato, refiere que el hecho imponible se presenta cuando: "La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal".²⁶

Los Maestros Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, sostienen que el hecho imponible o: "el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo".²⁷

El Magistrado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, refiere que el hecho imponible: "es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria".²⁸

²⁵. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, volumen IV, Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 285.

²⁶. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob.cit, pp. 114.

²⁷. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, Derecho Tributario, tercera edición, México, Ed. Trillas, 1997, pp. 92-93.

²⁸. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa. pp. 101.

Los Maestros españoles Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serano, Gabriel Casado y José Manuel Tejerizo López afirman que el hecho imponible asume: " la cualidad de presupuesto legitimador del tributo, pues es en él donde deben manifestarse los criterios de capacidad económica y en general de justicia, que autorizan al legislador a imponer la prestación cuando ha sido realizado por un particular....

Siendo el hecho imponible el presupuesto de hecho fijado por la norma para la existencia del tributo".²⁹

De los criterios referidos, podemos afirmar que la hipótesis legal prevista en la ley fiscal, cuya realización se asocia con el nacimiento de la obligación fiscal, recibe el nombre de hecho imponible. Por lo que ahora nos referiremos a la naturaleza jurídica del mismo, la cual incluso se le ha llegado a encuadrar en un marco económico antes que jurídico, lo cual es evidentemente erróneo, porque "el hecho imponible, como producto que es de la norma y sin existencia previa, siempre presenta naturaleza exquisitamente jurídica. Cuestión distinta es que el hecho en sí que el legislador observa y eleva a presupuesto del tributo consista en una realidad económica(por ejemplo, un ingreso) o en un hecho ya jurídico (acto o negocio), pero en todo caso habrá de estarse a la definición que la ley tributaria ha realizado, no al hecho real en sí mismo que sirve de soporte o base material a la definición normativa".³⁰

Es decir, el hecho imponible tiene una naturaleza jurídica y no económica, en virtud de que su sustento lo encontramos en la propia ley que es la que lo crea, claro está que los hechos imponibles son el resultado de la observación de la realidad misma que percibió el legislador, a fin de contemplar dichas situaciones o hechos reales en los ordenamientos jurídicos.

²⁹. QUERALT, Juan Martín y Otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, octava edición, Madrid, España, Ed. Tecnos, 1997, pp. 310.

³⁰. QUERALT, Juan Martín y Otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit, pp. 310

En este orden de ideas, es preciso señalar que la naturaleza del hecho imponible se compone de varios aspectos, a saber: el material, el legal, el espacial, el temporal, el cuantitativo y el subjetivo, los cuales a continuación se exponen:

Aspecto material.- El Fiscalista español Fernando Sainz de Bujanda, nos indica que este aspecto puede consistir en:

- 1.º Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado, consiguientemente, en figura jurídica dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- 2.º Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y asumido como <<hecho imponible>> por obra de la ley tributaria.
- 3.º Un estado, situación o cualidad de la persona.
- 4.º La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.
- 5.º La mera titularidad jurídica de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ello se adicione acto jurídico alguno del titular".³¹

Aspecto legal.- "Implica que toda hipótesis de incidencia ha de estar plasmada en ley, en la cual también deben estar descritos sus aspectos mesurables, como la alícuota, la base o parámetro, independientemente de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria (art. 31. const., fracción IV)".³²

³¹. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, décima edición, Madrid, España, Ed. Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1993, pp. 202.

³². QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, Derecho Tributario, ob. cit, pp. 93.

El aspecto legal del hecho imponible, implica obediencia al principio de legalidad que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, y el artículo 5 del Código fiscal de la Federación, este último establece:

"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".

Aspecto temporal.- Señala el momento en que el hecho imponible se entiende realizado íntegramente.

Atendiendo a su temporalidad los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos o periódicos. "Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma....

Los periódicos son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal".³³

Del mismo modo, debemos mencionar que las autoridades fiscales, tienen la obligación, al momento en que las personas físicas o morales realicen el hecho imponible, de respetar la garantía que se establece en el artículo 14 Constitucional, el cual reza así:

" A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

³³. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob.cit, pp. 119.

Este precepto obliga a que la autoridad aplique al contribuyente, la ley fiscal que este en vigor al tiempo en que éste actualice con su actuar el hecho imponible.

Aspecto espacial.- El Maestro Dino Jarach, sostiene que los hechos imponibles pueden: "ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal".³⁴

Al respecto el artículo 12 del Código Civil, en materia común y para toda la República en materia Federal, establece:

" Las leyes mexicanas rigen a todas las personas que se encuentren en la República, así como los actos y hechos ocurridos en su territorio o jurisdicción y aquellos que se sometan a dichas leyes, salvo cuando estas prevean la aplicación de un derecho extranjero y salvo, además, lo previsto en los tratados y convenciones de que México sea parte".

Aspecto cuantitativo.- Se refiere a "la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto(volumen de renta, valor del patrimonio, o del bien transmitido, etc.), pues en los fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su cuantificación(por ejemplo, el mero ejercicio de una actividad o profesión, que tienen lugar o no, pero sin poder apreciar que se ejerce en determinada medida)".³⁵

³⁴. JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, ob. cit, pp. 386.

³⁵. QUERALT, Juan Martín y Otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit, pp. 315.

Aspecto subjetivo.- Se refiere al "sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina contribuyente de derecho".³⁶

Por lo que en su conjunto los aspectos referidos nos permiten identificar la trascendencia del hecho imponible.

1.5. Hecho Generador.

El Maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, refiere que el hecho generador es: "una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general".³⁷ Es "el hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo".³⁸

Para los Maestros Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez el hecho generador es: "el evento que se lleva a cabo en la realidad, el cual, al encuadrar dentro de los supuestos previstos en la hipótesis de incidencia, origina la obligación tributaria".³⁹

Es decir, el hecho generador es "el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que,... cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis,... adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario".⁴⁰

³⁶. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, ob. cit, pp. 390.

³⁷. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ob. cit, pp. 101-102.

³⁸. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit, pp. 412.

³⁹. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, Derecho Tributario, ob. cit, pp. 103.

⁴⁰. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 115

Por lo que el hecho generador "es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala".⁴¹

1.6. Nacimiento de la obligación fiscal.

Para el Maestro Raúl Rodríguez Lobato: "la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley".⁴²

Por lo que el nacimiento de esta obligación "presupone la materialización del hecho concretizador previsto por la ley. Este hecho concretizador debe ajustarse a lo indicado por la norma jurídica, so pena de no dar origen al deber relativo".⁴³

En este orden de ideas el "nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el elemento vital de la relación jurídico-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica".⁴⁴

⁴¹. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob. cit, pp. 271.

⁴². RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 120.

⁴³. RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones, México, Ed. Porrúa, 1994, pp. 75.

⁴⁴. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, ob. cit, pp. 152.

Así, la "obligación tributaria, debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no sólo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor".⁴⁵

Al respecto, nuestro Código Fiscal Federal, establece en su artículo 6:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren".

El criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación), es:

Tesis: I-J-68

R.T.F.F. R.T.F.F. Primera Época. Compendio 1937 a 1948. Pág: 249
Jurisprudencia Primera Época.

Pleno

Materia:

OBLIGACION TRIBUTARIA.-

Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la

⁴⁵. CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario(Parte General), Madrid, España, Ed. Civitas S.A., 1997, pp. 157.

pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.

C.S. entre 551/38 y 550/38.- Resuelta el 13 de enero de 1941.

Por lo que en este orden de ideas es de suma importancia conocer cuando se da el nacimiento de la obligación fiscal, ya que permitirá:

- 1.º Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, v. gr., presentación de declaraciones, deber de prestar asistencia e informes a los órganos de inspección, y, en general, todos los encaminados a hacer posible a la Administración la función pública de gestión tributaria;
- 2.º Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio;
- 3.º Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el débito fiscal surja;
- 4.º Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición;
- 5.º Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes;
- 6.º Fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción;
- 7.º Determinar las sanciones aplicables".⁴⁶

⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, volumen IV, ob.cit, pp. 252.

Por lo que podemos concluir que "el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente".⁴⁷

1.7. Relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria es el "vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria".⁴⁸

La relación jurídico-tributaria deriva de una "obligación para el contribuyente, obligación consistente en un dar o en un hacer. Si el contribuyente cumple con su obligación de hacer o dar, según sea el caso, la relación jurídicotributaria se extingue, dado que el fin de la relación se ha alcanzado y su objeto y esencia se han agotado".⁴⁹

Así, la relación jurídico-tributaria debe ser "de carácter eminentemente jurídico, puesto que sólo a través de normas y ordenamientos legales convenientemente preestablecidos puede garantizarse una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares. No debe de olvidarse que el derecho de recaudar contribuciones para cubrir los gastos públicos confiere, de hecho, a los gobernantes, una potestad extraordinaria sobre sus gobernados que debe ser limitada y condicionada por un poder superior: el de la ley".⁵⁰

Por lo que, es preciso establecer que a la relación jurídica tributaria se le ha llegado a identificar con la obligación tributaria lo cual es erróneo, porque "puede

⁴⁷. PLUGIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición, México, Ed. Porrúa, 1976, pp. 253.

⁴⁸. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ob.cit, pp. 98.

⁴⁹. FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, México, Ed. Porrúa, 1981, pp. 160.

⁵⁰. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 7.

existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria⁵¹

Por ejemplo, al "dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable".⁵²

Es decir, la relación jurídico- tributaria puede generarse por las "potestades administrativas cuyo ejercicio por el poder público puede generar el nacimiento de deberes sin contenido patrimonial a cargo de los contribuyentes o de otras personas (por ejemplo, el deber de presentar una declaración complementaria o el de entregar una relación de operaciones con clientes) o bien producir la transformación de créditos tributarios de cuantía indeterminada en créditos de importe determinado (operaciones liquidatorias). En esta última hipótesis, la potestad opera una mutación en el ámbito de la relación patrimonial típica, es decir, en el seno de la relación crédito y deudas tributarias".⁵³

⁵¹. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob. cit, pp. 267.

⁵². MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob. cit, pp. 267.

⁵³. SAINZ DE BUJANDA; Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, ob. cit., pp. 194-195.

Por esto, se puede afirmar que puede existir una relación jurídico-tributaria "sin contenido patrimonial, cuyo lado pasivo se califica con frecuencia, en el lenguaje usual y en los textos positivos, también de obligación".⁵⁴

Así mismo, la relación jurídico-tributaria "puede establecerse a título subsidiario por impago de la deuda tributaria a cargo del obligado principal. Estas relaciones dependientes nacen debido a la insolvencia o desaparición del sujeto pasivo principal".⁵⁵

En síntesis, "la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada".⁵⁶

⁵⁴. SAINZ DE BUJANDA; Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, ob. cit., pp. 194.

⁵⁵. FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, ob.cit., pp. 158.

⁵⁶. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 112.

Capítulo II

Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.

2.1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

"En 1947, la Secretaría de Hacienda, invitó a la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio para que organizara una Convención Nacional de Causantes. A dicha Convención asistieron las más importantes agrupaciones de hombres de negocios y la Secretaría de Hacienda aprovechó esa reunión para proponer la creación de un Impuesto que fue el de Ingresos Mercantiles que sustituyera al del Timbre. La Convención aprobó la transformación del Impuesto del Timbre por el Impuesto sobre Ventas que era un Impuesto a cascada con una cuota general del 3.3.%".⁵⁷

El propósito de la implantación de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, fue sustituir a la Ley General del Timbre, misma que establecía "una serie de gravámenes sobre los actos, contratos y documentos que se efectuaban o expedían en la República o los que, efectuados o expedidos en el extranjero, surtían efectos en ella".⁵⁸

Esta ley presentó serios problemas de aplicación, pues afectaba con diversidad de cuotas a los diferentes actos y contratos que podían darse en el comercio jurídico, por lo que sus características hacían su aplicación sumamente complicada.

Aunado a lo ya referido, en las operaciones mercantiles, el comerciante se vio en la necesidad de realizar un gran número de actos jurídicos, razón por la que tenía que expedir documentos, puesto que todos los actos gravados debían

⁵⁷. Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, ob.cit, pp. 487.

⁵⁸. AGUILAR G., Jorge I, Exégesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, México, Ed, Artes Gráficas del Estado, 1948, pp. 13.

constar por escrito y toda vez que se exigía el resello de estampillas, para fines estadísticos, resultaba complicado y molesto el sistema de recaudación.⁵⁹

A raíz de todos estos problemas se pensó en el impuesto sobre ingresos mercantiles, con el cual "se trató de establecer un impuesto sencillo y fácil de administrar, con una sola tasa que afectara todas y cada una de las etapas de industrialización o de comercialización de bienes o servicios, siempre que tales operaciones fueran de carácter mercantil".⁶⁰

Por su importancia y con el objeto de conocer las razones por la que se decidió establecer el impuesto sobre ingresos mercantiles, nos remitiremos a la exposición de motivos de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 24 de Diciembre de 1947, en la cual el Presidente Miguel Alemán Valdez, dio los siguientes argumentos al H. Congreso de la Unión, para que se implantara dicha disposición:

"La Federación ha mantenido en vigor, sobre el comercio y la industria, el impuesto general sobre compraventa establecido en la fracción 19 de la tarifa de la Ley del Timbre, con la tasa media de 15 al millar sobre el precio de la venta, cuando ésta es de \$20.00 o mayor. El procedimiento de recaudación de este impuesto consiste en la expedición de facturas a las que se adhieren timbres que representan y comprueban el pago del impuesto. También la misma Ley del Timbre, en su fracción 49, establece el impuesto sobre recibos con la tasa de 2 al millar, impuesto que puede considerarse como un gravamen sobre los ingresos brutos de la industria y del comercio...

⁵⁹. Cfr. AGUILAR G., Jorge I, Exégesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ob.cit. pp. 14.

⁶⁰. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., Panel para la Presentación de la Campaña del Impuesto al Valor Agregado, México, Ed. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., s.a.p., pp. 1.

Este sistema impositivo sobre el comercio y la industria ha ocasionado a los causantes numerosas molestias inútiles y cargas adicionales, más onerosas, en ocasiones, que el impuesto mismo...

Así, por ejemplo, la Ley General del Timbre obliga a los comerciantes y a los industriales a expedir facturas por cada operación de compraventa en la que el precio sea de \$20.00 ó exceda de esta cantidad. En las facturas y en sus talones deben observarse numerosos requisitos relativos al nombre del comprador, a la dirección, a la especificación de la mercancía, etc., y adherirse a la misma factura y a su talón, los timbres que representan el pago del impuesto. La simple exposición de estos requisitos revela lo que ellos suponen en trámites, molestias, gastos adicionales y trabas a la gran movilidad del comercio moderno. Respecto al impuesto sobre recibos que establece la Ley del Timbre, ocasiona la necesidad de expedir en cada caso documentos especiales que acrediten la percepción del ingreso, para adherir en ellos los timbres del impuesto".⁶¹

Así, se argumentó que la multiplicidad de requisitos establecidos por las leyes para el control del pago del impuesto y la necesidad de practicar minuciosas visitas de inspección para comprobar que los impuestos hubieran sido pagados; las molestias y las cargas adicionales que estos sistemas imponían a los causantes, eran defectos que no podían subsistir. Por lo que se argumentó que era indispensable que el Estado promoviera la abolición de sistemas anacrónicos que ocasionaban obstáculos al libre desarrollo de las actividades mercantiles e industriales.⁶²

Por otra parte, también se argumentó que las leyes locales contemplaron bases de imposición que propiciaron la evasión del impuesto, baste señalar que los impuestos de patente basados en el capital invertido en funciones de lucro, originaron una distribución inequitativa de los impuestos, ya que a giros distintos

⁶¹. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 27 de diciembre de 1947, Año II, Tomo I, No. 39, pp. 69.

⁶². Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit., pp. 69.

correspondía una rotación diferente de capital, ingresos diversos y utilidades distintas, aun en el caso de capitales iguales. Pero además, los impuestos establecidos sobre esta base hicieron imposible a los causantes el cálculo de lo que la tributación representó dentro de sus costos. Esta injusticia en la tributación derivada de bases inconvenientes, fue una de las causas más importantes para la evasión del impuesto y fue una circunstancia que imposibilitó a los causantes para el cumplimiento de sus obligaciones legales.⁶³

"La existencia de todos estos impuestos, complica y aumenta las cargas adicionales sobre el causante y las molestias que le ocasionan las autoridades fiscales. Pero estos sistemas ni siquiera compensan sus defectos con la ventaja de una recaudación abundante, sino que por el contrario, originan la evasión fiscal en gran escala, hecho que obliga a las autoridades fiscales a fijar tasas muy altas y las imposibilita para establecer un sistema fiscal sobre bases técnicas. Esta situación, ha creado un clima de mutua desconfianza entre los contribuyentes y las autoridades públicas".⁶⁴

La síntesis precedente revela la imperiosa necesidad de introducir un cambio completo en el sistema, cambio que no debía ser sólo en los detalles de la recaudación y control de los impuestos, sino que debía consistir en una reforma integral que estableciera las bases para acabar con todos los defectos enunciados y permitiera esperar una franca colaboración y mutua confianza entre los causantes y el Estado.⁶⁵

"Atendiendo a estas ideas, el proyecto de Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, destruye todos los precedentes de nuestra legislación fiscal para el establecimiento de los impuestos y, en consecuencia, acaba con las juntas calificadoras; con la posibilidad de modificar las declaraciones de los causantes; limita las investigaciones fiscales únicamente a los casos de causantes

⁶³ Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 69.

⁶⁴ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 69.

⁶⁵ Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 69.

sospechosos de defraudar al Fisco. De esta manera, los contribuyentes tendrán la certeza de que sólo pagarán los impuestos sobre las bases que ellos mismos hayan establecido en sus declaraciones y que no tendrán gastos adicionales para el cumplimiento de requisitos, ni molestias indebidas que perturben sus actividades normales".⁶⁶

Se argumentó que el nuevo impuesto se estructuró sobre bases generales a saber:

"Como objeto del impuesto, la Ley señala los ingresos mercantiles, tanto los percibidos por concepto de ventas, cuanto los derivados de la prestación de servicios, de comisiones o de representaciones...

En consecuencia, el impuesto solamente lo causan los comerciantes e industriales que perciban los ingresos gravables; pero no las personas que ejecuten simples operaciones civiles...

El impuesto se causa con dos tasas diferentes, que podrán pagarse en el mismo acto, si así lo dispone el reglamento. Una de ellas, que es de 18 al millar, pertenece a la Federación y substituye a los impuestos del timbre sobre compraventa y recibos y a la contribución federal; la otra, que es de 15 al millar, corresponde a los fiscos locales, pero únicamente se causará cuando estos fiscos deroguen sus impuestos locales generales sobre el comercio y la industria...

De esta manera, si como lo espera el Ejecutivo Federal, los Estados derogan sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, hecho suficiente para que en su jurisdicción rija el impuesto federal sobre Ingresos Mercantiles, se impedirá la multiplicidad de legislaciones y la consiguiente variedad de requisitos y procedimientos de control que actualmente se hallan establecidos. Igualmente, considera el Ejecutivo Federal que una de las

⁶⁶. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 69-70.

consecuencias de mayor trascendencia que tendrá la implantación de esta ley en toda la República, será la de determinar definitivamente con las alcabalas, ideal perseguido desde la Constitución de 1857 y que hasta la fecha no ha sido posible alcanzar...

Además de estas ventajas, de acuerdo con los cálculos hechos por el Ejecutivo Federal, se considera que los erarios locales no solamente no sufrirán ningún quebranto en sus ingresos, sino que por el contrario, obtendrán una notoria mejoría".⁶⁷

Cabe señalar que dicha ley exceptuó del impuesto a los ingresos que se obtuvieran de las ventas realizadas en los expendios exclusivos que la misma enunciaba, tales como los de maíz, frijol y cereales en general, tortillas, pan y los demás que contempló la fracción I del artículo 9 de la ley en comento. El Ejecutivo Federal pretendió con esta exención evitar que los impuestos pudieran servir de pretexto para el aumento del costo de la vida, ya que fue su más grande preocupación abatir los precios.

Por la misma razón expuesta en el párrafo anterior, la ley exceptuó del impuesto a las ventas hechas en puestos ubicados en el interior de los mercados públicos y a las de productos agropecuarios y de aves de corral, así como a la producción, distribución y venta de leche.⁶⁸

Cabe destacar que respecto al cobro de este impuesto en los libros, el Ejecutivo Federal estimó: "que las mismas razones existentes para la supresión de los impuestos a los artículos alimenticios, existen tratándose de libros y revistas o periódicos, pues considera que estas mercancías son vehículos de cultura".⁶⁹

⁶⁷. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 70.

⁶⁸. Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 70.

⁶⁹. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 70.

Así mismo, la propia ley trataba de evitar cualquier molestia indebida o el establecimiento de numerosos requisitos que complicaban y encarecían la administración de los impuestos.

Al respecto la propia ley estableció: "Para lograr esta finalidad, ha reducido al mínimo los requisitos de control; pero ha considerado indispensable que los causantes den aviso de la iniciación de sus operaciones y que en todo caso estén registrados en los padrones fiscales. De esta manera, la ley obliga a los causantes habituales- o sea aquéllas personas que por la naturaleza de sus actividades normalmente obtienen ingresos gravables- a registrarse por una sola vez en el padrón de las oficinas públicas y a obtener su cédula de empadronamiento, que será el comprobante de que han cumplido con esta obligación".⁷⁰

Así, el sistema de control del impuesto era sencillo y estaba basado en la mutua confianza que debía existir entre los causantes y el Estado.

Respecto a las declaraciones, la ley estableció que serían "mensuales, a las que no se acompañarán ninguna documentación y que consisten en una simple manifestación de los ingresos percibidos en el mes inmediato anterior y la liquidación del impuesto hecha por el mismo causante, que se obtiene de la aplicación de las tasas al monto total de los ingresos percibidos. En caso de error o de omisiones, los mismos causantes tienen la facultad de ajustar sus declaraciones en la inmediata siguiente, sin que esto ocasione la imposición de sanción ni el cobro de ningún recargo...

En términos generales, las declaraciones de los causantes no pueden ser modificadas por ninguna autoridad. Las únicas excepciones a esta regla general, son obvias: el caso de simple error aritmético en el cálculo del impuesto o de error en la escritura de las cifras...

⁷⁰. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 70.

Indudablemente, este sistema traerá grandes ventajas a los comerciantes y a los industriales, pues les da la seguridad de cuáles son los impuestos que deben pagar, les evita discusiones con las autoridades y les ahorra los gastos adicionales que hacen para la administración del impuesto y para el cumplimiento de los requisitos establecidos por las leyes fiscales. De esta manera, los causantes honestos podrán declarar sus ingresos reales percibidos sin temor a que las autoridades fiscales pongan en duda esas declaraciones o modifiquen las cifras en ellas consignadas. El sistema de confianza mutua del Fisco y los causantes, se lleva hasta el extremo de que los mismos causantes elegirán cuales son los procedimientos de contabilidad que a ellos les convenga y cuales los métodos o procedimientos que estiman necesarios para el control de los ingresos gravables. Solamente cuando las autoridades fiscales sospechen que un causante o un grupo de causantes están defraudando al erario, podrán establecer requisitos especiales de documentación o de contabilidad, o métodos particulares de control, que únicamente serán aplicables a esos causantes y que nunca tendrán carácter general...

El Ejecutivo Federal espera que la presente ley sea la iniciación de una nueva era en las relaciones entre los representantes del Poder Público y los particulares, que estará basada en la mutua confianza entre el público y los empleados oficiales...

También considera el Ejecutivo Federal que con estas medidas se logrará desterrar poco a poco todas las molestias que establece el Estado sobre los particulares, todos los requisitos innecesarios y la existencia de sistemas que puedan oponerse a los intereses del pueblo".⁷¹

Así, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 30 de Diciembre de 1947, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1947, y entró en vigor el 1 de enero de 1948.

⁷¹. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 70-71.

Cabe señalar que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al momento de entrar en vigor constaba de IV capítulos. En el capítulo I se hablaba del objeto, sujeto, tasa y exenciones, en el capítulo II de los empadronamientos y permisos, en el III de las declaraciones y pago del impuesto y en el IV de las disposiciones generales.

El impuesto sobre ingresos mercantiles, como cualquier otro gravamen, refería: el sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base, tasa y época de pago, lo que permitía identificarlo plenamente, mismos que a continuación se aludirán textualmente por su importancia.

Sujeto activo.- "Artículo 8.- Los Estados, Distrito Federal y Territorios que supriman sus impuestos generales sobre el comercio y la industria (de patente, sobre capitales, sobre ventas, giros mercantiles, etc.) tendrán derecho a una participación del 15 al millar sobre el importe de los ingresos gravables, dentro de su jurisdicción, que se causará y recaudará en forma de cuota adicional sobre el impuesto federal de 18 al millar y que estará exento de pago de la Contribución Federal.

En este caso la recaudación y control de impuestos se efectuarán de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes. Las disposiciones que al respecto hayan de observarse se expedirán por medio de decreto del Ejecutivo Federal".

Sujeto pasivo.- "Artículo 7.- Es sujeto o causante de este impuesto la persona física o moral que obtenga el ingreso. Tienen responsabilidad solidaria las personas a quienes esta Ley o su Reglamento impongan la obligación de retener el impuesto a cargo de los sujetos o causantes".

Objeto.- "Artículo 1.- El impuesto sobre ingresos mercantiles se causa:

I.- Sobre los ingresos por concepto de ventas, en los términos del artículo 2 de esta ley.

II.- Sobre los ingresos por la prestación de servicios, en los términos del artículo 3.

III.- Sobre los ingresos por comisiones, consignaciones, agencias, agencias de turismo, representaciones, corretajes o distribuciones, conforme al artículo 4.

IV. Sobre los ingresos de los cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes, según el artículo 6".

Tasa.- "Artículo 8.- El impuesto se causará a razón de 18 al millar sobre el monto total de los ingresos gravados.

Los Estados, Distrito Federal y Territorios que supriman sus impuestos generales sobre el comercio y la industria (de patente, sobre capitales, sobre ventas, giros mercantiles, etc.) tendrán derecho a una participación del 15 al millar sobre el importe de los ingresos gravables, dentro de su jurisdicción, que se causará y recaudará en forma de cuota adicional sobre el impuesto federal de 18 al millar y que estará exento de pago de la Contribución Federal".

Base.- "Artículo 30.- Los causantes del impuesto sobre ingresos presentarán una declaración de los ingresos que hayan obtenido en el mes inmediato anterior, dentro de los primeros diez días de calendario de cada mes.

En esta declaración se expresará:

V. El cálculo del impuesto causado sobre dichos ingresos, aplicando a ellos las tasas del impuesto federal y de la participación de los fiscos locales, conforme al artículo 8".

Epoca de pago.- Artículos 30 y 31:

"Artículo 30.- Los causantes del impuesto sobre ingresos presentarán una declaración de los ingresos que hayan obtenido en el mes inmediato anterior, dentro de los primeros diez días de calendario de cada mes.

En esta declaración se expresará:

- I. El número de la cuenta del causante.
- II. El nombre o razón social del causante y el domicilio o ubicación del negocio.
- III. El importe total de los ingresos obtenidos en el mes inmediato anterior.
- IV. Los ajustes a la declaración presentada el mes inmediato anterior.
- V. El cálculo del impuesto causado sobre dichos ingresos, aplicando a ellos las tasas del impuesto federal y de la participación de los fiscos locales, conforme al artículo 8.
- VI. Los demás datos que exija la forma oficial en que deberán presentarse las declaraciones".

"Artículo 31.- Las declaraciones se presentarán en las oficinas públicas o en las instituciones de crédito de conformidad con lo que determine el reglamento o bien se remitirán por correo certificado a la oficina que el mismo reglamento señale. Al presentar la declaración se hará el pago del impuesto calculado en ella.

En ningún caso se admitirán las declaraciones si en el acto de su presentación no se paga íntegramente el impuesto causado.

El reglamento determinará los ejemplares de la declaración que deberán presentarse; uno de dichos ejemplares, con el sello del recaudador, hará las veces de recibo o de constancia oficial de pago del impuesto".

Es indispensable mencionar que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 1947, reguló con cierto trato preferente a los alimentos, rubro que desarrollaremos para conocer la problemática, dada su implicación con el planteamiento del problema de nuestra investigación.

En relación con los alimentos, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en su artículo 9, fracciones I, III, y IV, ordenaba:

"No causan el impuesto los ingresos que procedan:

I.- De las ventas que se efectúen en lecherías, panaderías, tortillerías, carnicerías, expendios exclusivos de carbón vegetal, legumbres, frutas, cereales(maíz, frijol, etc.) huevo, azúcar y jabón; en molinos de nixtamal, molinos de café; y de las que se realicen en neverías, cafés, fondas y restaurantes, salvo que de acuerdo con el artículo 6, estén comprendidas en la fracción IV del artículo 1 de esta Ley.

Los causantes beneficiados con esta exención colocarán en sus establecimientos, en lugares claramente visibles para el público, anuncios concebidos en los términos siguientes:

Por disposición del Gobierno, los artículos que expende este establecimiento no causan ningún impuesto.

III. De las ventas de productos agropecuarios, aves de corral, efectuadas por los productores o en expendios exclusivos de estos artículos.

IV. De la producción, distribución o venta de leche".

Dentro de las principales características que identificaban al impuesto sobre ingresos mercantiles, tenemos que era:

Indirecto.- En virtud, de que el contribuyente era sólo un medio para que el impuesto recayera en el consumidor final, quien pagaba su importe aun cuando iba disimulado en el precio.

De carácter general.- En razón, de que se aplicaba a todas las operaciones que estaban dentro de su objeto, excepto las exentas por disposición expresa.⁷²

Acumulativo o en cascada.- Este: "impuesto se causa en cada operación de compraventa durante el proceso de producción y comercio de un determinado artículo, el importe del impuesto va incrementando el valor del bien y automáticamente, para la próxima etapa, el impuesto aumenta en su cuantía, aun cuando no en el porcentaje que representa respecto del valor de esa operación específica, debido al incremento del precio de un determinado artículo. Sin embargo, dicho impuesto aumenta en porcentaje conforme mayores operaciones de compraventa va teniendo un producto, de tal forma que se va causando impuesto sobre impuesto, lo cual produce un efecto en cascada o acumulativo".⁷³

Con incidencia o impacto no conocido.- Porque, el "impuesto no es conocido cuando un determinado artículo llega a manos del consumidor final, en tanto que depende del número de transacciones que haya tenido un determinado bien, desde su primera fase hasta que llega a manos del consumidor, por lo cual, el impuesto que paga dicho consumidor final dentro del precio del producto, puede ser totalmente diferente a aquél que paga otro, ya que depende del número de etapas por las que haya pasado un artículo y sus componentes dentro de su

⁷². Cfr. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., Panel para la Presentación de la Campaña del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit, pp. 4 y 5.

⁷³. PARAS PAGES, Alberto y JIMÉNEZ DELGADO, Miguel, Impuesto al valor Agregado, México, Ed. Centro de Investigación Tributaria. Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, 1972, pp. 205.

producción y distribución, hasta que llegó a sus manos, de lo cual resulta que se desconoce cuál es el porcentaje del impuesto que se está pagando incluido dentro del valor del producto adquirido".⁷⁴

No Neutral.- Este "tipo de gravamen no es neutral para la producción y comercio y para la libre competencia, en tanto que, como se va causando de etapa a etapa y va formando parte del precio de los artículos producidos y comerciados, va constituyéndose en parte del precio de los artículos y se va causando gravamen sobre gravamen. De lo anterior resulta que si una empresa tiene los medios económicos para integrarse verticalmente, es decir, para organizarse en forma tal que elimine las operaciones gravadas de compraventa previas y disminuir al mínimo las posteriores, disminuirá, en consecuencia, notablemente el impacto del impuesto sobre el artículo a vender, estando en posibilidad de otorgar mejores precios con diferencia de aquellos otros comerciantes e industriales que se ven en la necesidad de ir adquiriendo el artículo sujeto al gravamen después de innumerables transacciones y operaciones de compraventa. Lo anterior trae como consecuencia que aquél que puede integrarse verticalmente y eliminar las operaciones de compraventa, está en mejor posición de competir que aquél que no lo puede hacer, de lo cual resulta que estos impuestos acumulativos o con efectos en cascada no son neutrales para la libre competencia".⁷⁵

De multiplicidad de etapas.- Porque, el gravamen recaía sobre cada operación de compraventa sucesiva que tuviera un determinado bien en el comercio conforme iba cambiando de manos.⁷⁶

⁷⁴. PARAS PAGES, Alberto y JIMÉNEZ DELGADO, Miguel, Impuesto al valor Agregado, ob. cit., pp. 206.

⁷⁵. PARAS PAGES, Alberto y JIMÉNEZ DELGADO, Miguel, Impuesto al valor Agregado, ob. cit., pp. 208.

⁷⁶. Cfr. PARAS PAGES, Alberto y JIMÉNEZ DELGADO, Miguel, Impuesto al valor Agregado, ob. cit., pp. 205.

Discriminaba los productos nacionales en relación con los importados.- Al no afectar a los productos importados con un impuesto equivalente al momento de su internación. Esto originaba que los productos nacionales tuvieran una carga fiscal mucho mayor que los artículos importados.

Posibilitaba la evasión.- Pues la mecánica del impuesto no obligaba a la existencia de correlación entre las enajenaciones de un contribuyente y las adquisiciones de otro, siendo sus efectos totales sobre la carga impositiva de la etapa en que ocurría.⁷⁷

Sin duda, el ordenamiento más importante que se abrogó con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en virtud de que el impuesto regulado por esta ley, gravaba la imposición indirecta en las etapas de producción y distribución de bienes o prestación de servicios, pero con efectos en cascada o piramidales, mismos que impactaban negativamente en la economía, por lo tanto, al no ser neutral el impuesto, la libre competencia entre las empresas no fue saludable, lo cual generó, la evasión del pago de este gravamen, en perjuicio de la Hacienda Pública.

2.2. Diversos ordenamientos jurídicos que se abrogan con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1978, ordenó en su artículo 2 transitorio que con la entrada en vigor de la misma, se tenían que abrogar quince leyes y 3 decretos, que a continuación se mencionan:

⁷⁷ Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., Panel para la Presentación de la Campaña del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit, pp.10.

Artículo Segundo.- " Al entrar en vigor la presente Ley, quedarán abrogadas las leyes y decretos siguientes:

- 1.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles...
- 2.- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites, Grasas y Lubricantes...
- 3.- Ley del Impuesto sobre Compra-venta de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- 4.- Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- 5.- Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- 6.- Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.
- 7.- Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
- 8.- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- 9.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Eléctricos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
- 10.- Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
- 11.- Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de Radio o Televisión.
- 12.- Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para Uso de Gas Licuado de Petróleo.
- 13.- Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
- 14.- Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
- 15.- Decreto relativo al Impuesto del 10% a las entradas brutas de los Ferrocarriles.
- 16.- Decreto que establece un impuesto sobre uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
- 17.- Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
- 18.- Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera".

De todas las disposiciones aludidas, referiremos las que en nuestra opinión son las más importantes para nuestra investigación: La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; la Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes; la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal; la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera; y la Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.

Es precisamente la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, la disposición más importante que se abrogó, ya que ésta gravaba en cascada la producción y distribución de productos, así como la prestación de servicios, por lo que es precisamente ésta una de las principales razones, por las que se implementó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que a diferencia del ISIM (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles), solo grava el valor añadido en cada etapa, sin cobrar impuesto sobre impuesto.

La Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes, es importante, debido a que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reguló este rubro desde que entró en vigor, pero de manera diferente.

Por ejemplo la Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes, en sus artículos 1 y 5, reguló el transporte de la siguiente forma:

"Artículo 1.- El impuesto sobre Portes y Pasajes se causa en los siguientes casos:

I.- Transportes por tierra. Causan el impuesto: las empresas ferrocarrileras y las que presten servicios de express y de carros dormitorio, sobre el importe de pasajes y portes.

II.- Transportes por mar. Las empresas nacionales o extranjeras que transporten a personas o mercancías de algún puerto mexicano con destino al extranjero, independientemente del lugar en que se pague el importe de

los boletos o portes, causan el impuesto sobre el importe de dichos boletos o portes.

III.- Transportes por aire. Las empresas nacionales o extranjeras que transporten personas o mercancías en vuelos internacionales, causan el impuesto..”.

“Artículo 5.- No causan impuesto:

I.- Las empresas marítimas nacionales o extranjeras que transporten exclusivamente petróleo o sus derivados.

II.- Las empresas marítimas nacionales o extranjeras que hagan servicio de cabotaje.

III.- El importe de los pasajes cuando el pago del servicio lo realice algún gobierno extranjero, en casos de reciprocidad”.

En cambio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los artículos 14, fracción II, 15 fracción V y 16, ha regulado este rubro de la siguiente manera:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

II.- El transporte de personas o bienes”.

Este artículo actualmente sigue con su redacción original, respecto al decreto de 29 de diciembre de 1978.

“Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios: ...

V.- El transporte público de personas, excepto cuando requiera de concesión o permiso federal para operar”.

Actualmente en este artículo y fracción, se sigue exentando al transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril. Cabe señalar, que en fecha 28 de diciembre de 1994, se agregó la fracción VI de este precepto legal, que ordena: "El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional".

"Artículo 16.-

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

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

Este artículo, solo cambió en su último párrafo, ya que en la ley vigente, se establece que:

"Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento".

De lo anterior podemos identificar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ha venido regulando el rubro de transporte, aunque de manera más específica que la Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.

La Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, estableció en su artículo:

"5.- No causarán el impuesto.....

Están exentas del pago del impuesto la explotación de la vegetación agrícola, hortícola y las praderas dedicadas al pasto".

Al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado desde su publicación, ha regulado de la siguiente manera, a los vegetales:

"Artículo 9.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

III.- Animales y vegetales, que no estén industrializados".⁷⁸

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo:

"2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule".

⁷⁸. Cfr. Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1978, pp. 35.

Como observamos, en la primera Ley del Impuesto al Valor Agregado, se exentó a los vegetales no industrializados, que actualmente son gravados con tasa cero.

Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera. Dicho ordenamiento estableció en su artículo 16, fracción I:

"Están exentos del pago de los impuestos:

Los pescadores de escasos recursos económicos, en todos aquellos casos en que capturen especies de las no reservadas a sociedades cooperativas y realicen los actos de explotación en forma individual e independiente, siempre que el volumen de los productos del día no sea mayor de 50 kilogramos y se destinen éstos al consumo de los mercados locales, y sólo en el caso de que el explotador no disponga de otros recursos para su sostén y el de sus familiares".

Por reforma de 21 de Noviembre de 1991, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aplicó exenciones a la actividad pesquera, en el artículo 2-C, que estableció:

"Artículo 2-C.- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos por estas actividades y tenido o utilizado activos que no excedan, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. El valor de los activos se determinará de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo.

Asimismo, estarán sujetos a lo previsto en este artículo las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que

la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realicen con el público en general, debiendo reunir, en todo caso, los requisitos de los límites de ingresos y activos a que se refiere el párrafo anterior.

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

Actualmente este precepto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece:

"Artículo 2-C.- Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$ 1, 337, 303. 00 por dichas actividades. La cantidad a que se refiere este párrafo se actualizará anualmente, en el mes de enero, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

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

La Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama, reglamentó una actividad que hoy en día la Ley del Impuesto al Valor Agregado continúa regulando, aunque con sus variantes, toda vez que el primer ordenamiento referido, en su artículo 3, estableció:

"El impuesto se causa a razón de 18 al millar sobre el monto del precio de algodón, cuando ya quede despepitado".

A diferencia, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, que en el artículo 2-A, fracción II, inciso e), establece:

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

e) Los de desepite de algodón en rama".

De los decretos publicados, llama la atención, el que fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país, que en su artículo 3 estableció:

"No causan el impuesto los productos mencionados en el artículo 1 que se utilicen como materia prima en las industrias de transformación o que se destinen a otros usos industriales, siempre que en éstos no se aprovechen como combustibles de motores de explosión".

La principal causa, que justifica el análisis de este decreto, obedece a que algunos de estos productos, pueden ser utilizados en medicinas, tal es el caso del toluol, conocido como tolueno,⁷⁹ y del xilol,⁸⁰ conocido como xileno,⁸¹ rubro que como sabemos es regulado en la vigente Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la siguiente forma:

⁷⁹: Cfr. HAWLEY, Diccionario de Química y de Productos Químicos, novena edición, Barcelona, Ed. Omega S.A., 1993, pp. 970- 971.

⁸⁰: Cfr. HAWLEY, Diccionario de Química y de Productos Químicos, ob. cit, pp. 1036.

⁸¹: Cfr. Diccionario de Química, segunda edición, México, D.F., Ed. Atlante, S.A., 1953, pp. 1047.

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

1.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación..".

La importancia de este precepto legal, radica en que nos muestra un antecedente de cómo los medicamentos, han tenido un tratamiento preferencial, tan es así, que el artículo 3 de este decreto, exentó del pago del impuesto al Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, cuando fueran utilizados en otros usos industriales, como se presenta en el caso de las medicinas.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 1979, de acuerdo a lo ordenado por los artículos segundo, tercero y cuarto transitorios de la Ley del Impuesto al valor Agregado, se abrogaron las siguientes disposiciones:

Artículo Segundo.- "Al entrar en vigor la presente Ley, quedan abrogadas las leyes y decretos siguientes:

- 1.- Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación.
- 2.- Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica.
- 3.- Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.
- 4.- Ley de Impuestos de Migración.
- 5.- Ley de Impuestos al Petróleo y sus Derivados.
- 6.- Ley que reforma la del Impuesto sobre Productos de Petróleo y sus Derivados.
- 7.- Ley del Impuesto sobre Fondos Petroleros.
- 8.- Decreto que grava con un 15% los productos obtenidos por la Refinación de Petróleo Extranjero.

9.- Decreto que establece un impuesto especial sobre el Consumo de Algodón Despepitado, así como el que adquieran los industriales a partir de 1 de septiembre del presente año, de 20 de junio de 1944.

10.- Artículo 7o. de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona las disposiciones relativas a diversos Impuestos de 28 de diciembre de 1967, que estableció un Impuesto sobre Compra-venta de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

Artículo tercero.- "A partir de 1 de marzo de 1980 se abroga la Ley del Impuesto sobre la Sal de 30 de diciembre de 1938, y la Ley del Impuesto sobre la Sal de 20 de Febrero de 1946

Artículo cuarto.- "A partir del 1 de julio de 1980 se abroga la Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica".

De estas diez leyes y dos decretos, para nosotros las de mayor trascendencia, son: La Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación; la Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica; la Ley del Impuesto sobre la Sal de 30 de diciembre de 1938 y 20 de febrero de 1946; la Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica, y el Decreto que establece un Impuesto Especial sobre el Consumo de Algodón Despepitado, así como el que adquieran los Industriales a partir de 1 de septiembre del presente año, de 20 de junio de 1946, razón por la que a continuación las comentamos.

La Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, es trascendente, porque la aguamiel en estado natural puede ser utilizada en cuestiones medicinales o como alimento, incluso dichos rubros regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, que a la letra establece en el artículo 2-A, fracción I, inciso b):

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación..".

Al respecto, cabe mencionar, que fue el reglamento de la Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, y no la propia ley, quien otorgó un tratamiento especial a dicho rubro, al establecer en su artículo:

"72.- Los productos medicinales e industriales no alcohólicos, para cuya obtención se use como materia prima la aguamiel, no causarán los impuestos que establecen la Ley de 20 de mayo de 1932, pues tales impuestos, por estar comprendidos en el inciso B de la fracción III del artículo 1 de la Ley de Ingresos del Erario Federal sólo gravan la aguamiel y los productos de su fermentación como bebidas alcohólicas. La Secretaría en cada caso y siempre que se le compruebe la circunstancia anterior, declarará la excepción".

La Ley del Impuesto sobre Producción e Introducción de Energía Eléctrica, estableció en su artículo:

"16.- Los Estados, Territorios y el Distrito Federal, no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes, cualquiera que sea su origen o denominación sobre:

I.- Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica;

II.- Actos de organización de empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica;

III.- Capitales invertidos en los fines que expresa la fracción I;

IV.- Expedición o emisión por empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

V.- Dividendos, intereses o utilidades que repartan o perciban las empresas que señala la fracción anterior".

Este ordenamiento, es retomado por la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, prácticamente de manera idéntica, en su artículo 42, párrafo tercero, en sus cinco fracciones, a la letra establecen:

".....

Tratándose de energía eléctrica las entidades federativas no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualquiera que sea su origen o denominación, sobre:

I.- Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.

II.- Actos de organización de empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica.

III.- Capitales invertidos en los fines que expresa la fracción I.

IV.- Expedición o emisión por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

V.- Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas que señala la fracción anterior".

Ley del Impuesto sobre la Sal de 30 de diciembre de 1938 y la del 20 de febrero de 1946. Resultan de nuestro interés, porque regulaban respectivamente, en su artículo primero:

"Se crea un impuesto sobre producción de sal que se causará, pagará y recaudará en la forma y términos que establezcan esta Ley y su Reglamento".

"Se establece un impuesto sobre sal, que se causará por la compraventa de primera mano y se cubrirá en la forma y términos que determinen esta Ley y su reglamento".

Rubro que incluso llegó a recibir un trato preferente en la primera Ley del Impuesto al Valor Agregado, al establecer en su artículo 9, fracción VIII, que:

"No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

VIII.- Sal".⁸²

Posteriormente, por reforma de 31 de diciembre de 1982, el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 7, estableció:

Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

"b) Los siguientes bienes:

7)Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo".

Como podemos identificar de ser un producto exento la sal, paso a ser gravada con tasa cero.

⁸². Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1978, pp. 35.

Actualmente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya no se regula de manera específica a la sal, sino que ahora dicho producto, es encuadrado como producto destinado a la alimentación en el artículo, 2-A. fracción I, inciso b de dicho ordenamiento.

La Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica, estableció en sus artículos 1 y 3:

"Artículo 1.- Se establece un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica que se causará y recaudará en la forma que esta ley señala".

"Artículo 3.- La cuota del impuesto será el 10% del importe de las facturas o recibos por consumo de energía eléctrica, que expidan las empresas vendedoras".

La materia eléctrica ha sido regulada a partir de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 31 de diciembre de 1979; posteriormente el 31 de diciembre de 1981 y el 31 de diciembre de 1982, reformas que por su importancia transcribimos:

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

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

En el caso de que la prestación de servicios se realice parcialmente en dichas franjas o zonas, o se trate de servicios de transporte aéreo, telefónicos o de energía eléctrica, independientemente de que se realicen parcial o totalmente en las mismas el impuesto se calculará aplicando el valor que señala esta Ley, la tasa de 10%".⁸³

"Artículo 2.-.....

En el caso de enajenación o de uso o goce temporal de inmuebles o cuando la prestación de servicios se realice parcialmente en dichas franjas o zonas, o se trate de servicios de transporte aéreo, telefónicos o de energía eléctrica, independientemente de que se realicen parcial o totalmente en las mismas, el impuesto se calculará, en su caso, aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 10%".⁸⁴

"Artículo 2.-

Tratándose de la realización de los actos o actividades que a continuación se señalan, en dichas franjas fronterizas o zonas libres, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley las tasas del 15% o del 20%, según sea el caso....

II.- La prestación parcial en las franjas o zonas de los servicios independientes, así como de los siguientes:

⁸³. De acuerdo al artículo 1 transitorio, publicado el 31 de diciembre de 1979, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entraría en vigor el 1 de enero de 1980.

⁸⁴. De acuerdo al artículo 1 transitorio, publicado el 31 de diciembre de 1981, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entraría en vigor el 1 de enero de 1982.

b).- Servicios telefónicos, de energía eléctrica y los de señal de televisión por cable o por cualquier otro medio distinto al de radiodifusión general".⁸⁵

Respecto a los Decretos que el 31 de diciembre de 1979 se abrogaron, destaca el siguiente; Decreto que establece un Impuesto Especial sobre el Consumo de Algodón Despepitado, así como el que adquieren los industriales a partir del 1 de septiembre del presente año(de 20 de junio de 1944), mismo que a continuación transcribimos, ya que su regulación la retoma la actual Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 2-A, fracción II, inciso e), que a la letra establece:

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

e) Los de desepite de algodón en rama".

Cabe señalar que el decreto en comento, establecía:

"Artículo 2.- La tasa del impuesto será de \$10.00 por quintal de 46.02 kilogramos y será pagado por los industriales que adquieran el algodón para utilizarlo como materia prima en sus manufacturas".

Al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 31 de Diciembre de 1979, en su artículo quinto transitorio, estableció:

Artículo quinto.- "Las disposiciones de las leyes que en seguida se enumeran, contenidas en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas

⁸⁵. De acuerdo al artículo 1 transitorio, publicado el 31 de diciembre de 1982, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entraría en vigor el 1 de enero de 1983.

diposiciones fiscales de 22 de diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 29 del mismo mes y año, no entraran en vigor en atención a que las mismas se han reformado y adicionado en el cuerpo de la presente Ley:

Ley del impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, reformas a los artículos 3 inciso A y 15; Ley del impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, reforma al artículo 6; Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas, reforma al artículo 19 y la derogación del artículo 134; Ley del Impuesto sobre Ingresos por Servicios Telefónicos, derogación de los artículos 5 y 6; Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, reforma a los artículos 3 y 10 y derogación del artículo 11, fracción I; Artículo Tercero de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales de 13 de noviembre de 1974, reforma del artículo 6".⁸⁶

Respecto a estas últimas reformas, sólo aludiremos a la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, misma que en su artículo 1 estableció:

"Es objeto del impuesto la compraventa de primera mano de los siguientes productos:

- I.- Refrescos elaborados con jugos naturales de frutas.
- II.- Refrescos gasificados o sin gas, elaborados con extractos o esencias de frutas o con cualquiera otra materia prima.
- III.- Aguas minerales gasificadas o sin gas.
- IV.- Aguas potables envasadas y gasificadas (tipo de Seltz)".

Regulación que se plasma a partir de la reforma de 30 de diciembre de 1980 en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que estableció en su:

⁸⁶. Cfr. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1979, pp. 31.

"Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

1.- La enajenación de:

b) Los productos destinados a la alimentación a excepción de los siguientes:

2.- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, a que se refieren los incisos B y C de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

c) Agua no gaseosa ni compuesta y hielo".⁸⁷

Para una mayor comprensión, debemos referir que el artículo 2, fracción I, incisos B y C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de fecha 30 de diciembre de 1980, estableció:

"Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan se aplicarán las tasas siguientes:

1.- En la primera enajenación o en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

B).- Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.....40%.

*. De acuerdo al artículo 1 transitorio, publicado el 30 de diciembre de 1980, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entraría en vigor el 1 de enero de 1981.

C).- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, destinados al consumidor final, que al diluirse permitan obtener refrescos.....20%".

Actualmente en el artículo 2-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al respecto se establece:

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos...

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

Por lo antes referido, podemos afirmar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de una u otra forma, ha retomado aspectos que eran regulados por la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, gravando dichos actos actualmente con tasa del 15% y 0%.

2.2.1. Ley del Impuesto sobre la Sal.

En el punto anterior, se hizo referencia de manera general a las disposiciones que fueron abrogadas a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de fecha 29 de Diciembre de 1978 y 31 de diciembre de 1979.

Sin embargo, por su importancia y relación con el tema de investigación, a continuación realizaremos el análisis de los elementos de la contribución, de las disposiciones que consideramos encuadran o se relacionan con el tema de medicinas y alimentos.

Así, con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se abrogaron dos leyes del impuesto sobre la Sal, la primera de 30 de Diciembre de 1938 y la segunda de 20 de febrero de 1946.

La Ley del Impuesto sobre la Sal, de 30 de Diciembre de 1938, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de 26 de Abril de 1938, entró en vigor el 1 de enero de 1939, y la Ley del Impuesto sobre la Sal de 20 de Febrero de 1946, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de 15 de Abril de 1946.

Cabe señalar, que no hay claridad respecto al porque la Ley del Impuesto al Valor Agregado, abrogó dos leyes que regulaban la misma materia, ya que la Ley del impuesto sobre la Sal de 20 de Febrero de 1946, en sus artículos primero, segundo y quinto transitorio, estableció:

Artículo Primero.- "La presente Ley entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, por lo que hace a las disposiciones que contiene sobre la constitución y autorización de la Sociedad Nacional de Productores de Sal, y en su totalidad, en la fecha en que se publique en el Diario

Oficial de la Federación la autorización que se otorgue a la Sociedad para su funcionamiento".

Artículo Segundo.-"Entre tanto se publica la autorización a que se refiere el artículo anterior, continuará aplicándose la Ley del Impuesto sobre la Sal, de 30 de diciembre de 1938".

Artículo quinto.-"A partir de la fecha en que se publique en el Diario Oficial de la Federación la autorización para que opere la Sociedad Nacional de Productores de Sal, quedará derogada la Ley del impuesto sobre la Sal, de 30 de diciembre de 1938".

Bajo este orden de ideas, los elementos de la contribución contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Sal de 30 de Diciembre de 1938, se regulaban de la siguiente manera:

Sujeto Activo.- Artículo 15:

"Como una compensación por la imposibilidad constitucional que tienen para establecer gravámenes análogos al de la presente Ley, se concede a los Estados, Municipios y Territorios Federales, una participación en el ingreso federal que se obtenga por dicho puesto. La participación será de:

- I.- Diez por ciento al Estado en que se produzca la sal.
- II.- Diez por ciento al Municipio dentro de cuya jurisdicción política se encuentre ubicada la salina productora.
- III.- Veinte por ciento al Territorio Federal en que se produzca la sal".

Sujeto pasivo.- Artículo 2:

"Son causantes del impuesto los productores de sal; pero serán solidariamente responsables de su pago las personas que la adquieran, en los casos que determinan la presente Ley y su Reglamento".

Objeto.- Artículo 1:

"Se crea un impuesto sobre producción de sal que se causará, pagará y recaudará en la forma y términos que establezcan esta Ley y su Reglamento".

Tasa.- Artículo 3:

"El impuesto se causará a razón de \$0.03.5 por cada Kilo de sal que se venda.

La sal que se destine a la exportación no causará este impuesto siempre que los exportadores cumplan con las prevenciones que fije el Reglamento".

Base.- Artículo 3:

"El impuesto se causará a razón de \$0.03.5 por cada Kilo de sal que se venda".

Epoca de pago.- Artículo 7 y 9:

Artículo 7.- "El impuesto a que esta Ley se refiere deberá pagarse en timbres con resello SAL o SAL COMITÉ, según el caso, de conformidad con lo dispuesto por el artículo siguiente, que se adherirán y cancelarán en las facturas oficiales de que habla el artículo 5".

Artículo 9.- "Los timbres con resello SAL, se proporcionarán a los interesados, a su solicitud, contra entrega de su valor en efectivo, por las Oficinas

Federales de Hacienda en cuya jurisdicción se encuentre ubicada la salina de donde proceda el producto que cause el gravamen.

Los timbres con resello SAL COMITÉ, se proporcionarán únicamente al Comité Regulador, previa solicitud que formule y hasta las cantidades que indique".

Al respecto, la Ley del Impuesto sobre la Sal de 20 de febrero de 1946, establecía:

Sujeto activo.- Artículo 32:

"Se concede una participación sobre el impuesto federal a que esta Ley se refiere, a los Estados, Municipios y Territorios Federales donde se produzca sal, en los términos siguientes:

I.- Diez por ciento por la venta de sal producida dentro de la entidad federativa correspondiente, para el Estado.

II.- Diez por ciento por la venta de sal producida dentro del Municipio correspondiente, para el Municipio.

III. Veinte por ciento por la venta de sal producida dentro del Territorio Federal correspondiente, para éste."

Sujeto pasivo.- Artículo 2:

"Son causantes del impuesto, los vendedores de primera mano del artículo gravado, pero serán solidariamente responsables de su pago, las personas que lo adquieran, almacenen o transporten, en los casos que determinen esta Ley y su Reglamento".

Objeto.- Artículo 1:

"Se establece un impuesto sobre sal, que se causará por la compraventa de primera mano y se cubrirá en la forma y términos que determinen esta Ley y su reglamento".

Tasa.- Artículo 3:

"El impuesto será de \$0.04 por Kilo".

Base.- Artículo 3:

"El impuesto será de \$0.04 por Kilo".

Epoca de pago.- Artículo 6:

"El impuesto a que esta Ley se refiere, se causará según sea el caso, empleando únicamente timbres con resello sal o sal subsidio, que se adherirán y cancelarán en las facturas oficiales por la cantidad suficiente para cubrir el importe del impuesto correspondiente a la totalidad de la sal consignada en la factura".

Hoy en día, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya no regula de manera específica a la sal, sino la encuadra dentro del rubro de productos alimenticios, en su artículo 2-A, fracción I, inciso b), que establece:

"El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación...".

2.2.2. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

El antecedente de la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera, fue la Ley de Impuestos sobre la Explotación Pesquera del 31 de diciembre de 1951.

La Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera, fue publicada el 30 de Diciembre de 1971 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor el 1 de enero de 1972. Su estructura fue la siguiente:

Sujeto activo.- Artículo 22:

"Los Estados, Distrito y Territorios Federales, participarán del 50% del rendimiento que la Federación obtenga por concepto de los impuestos y derechos a que esta ley se contrae, una vez deducida la cantidad destinada al fondo del fideicomiso a que se refiere el artículo 19.

Las participaciones corresponderán a las entidades en cuyas aguas o mares adyacentes se realice la explotación de la flora o fauna acuáticas o la actividad pesquera.

En los casos en que no sea posible determinar el lugar en que se realice la explotación o la actividad pesquera, se tomará como base para la distribución de participaciones, los datos expresados en las solicitudes para el pago de los derechos o en las manifestaciones para el pago de los impuestos".

Sujeto pasivo.- Artículo 3:

"Son sujetos de los impuestos, las personas físicas o morales, así como las unidades económicas, nacionales o extranjeras, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley"

Objeto.- Artículo1:

"Los impuestos que establece esta ley, gravan la explotación en aguas nacionales de la flora o la fauna en general, cualesquiera que sean los procedimientos que se utilicen para ello".

Tasa y Cuota.- Artículo 5, 10 y 17, último párrafo:

Artículo 5.- "Quienes operen con embarcaciones de matrícula nacional o con instrumentos de pesca diversos, pagarán el impuesto en efectivo con la tasa del 2% sobre el precio oficial de los productos gravados".

Artículo 10.- "Quienes operen en embarcaciones de matrícula extranjera al amparo de autorizaciones de la Secretaría de Industria y Comercio, en términos establecidos por la Ley Federal para el Fomento de la Pesca, cubrirán el impuesto en efectivo, por cada viaje, a razón de \$225.00 por tonelada neta de arqueo o fracción de cada embarcación".

Artículo 17.- "Para el ejercicio de las actividades de explotación de la flora y fauna en aguas nacionales, empleando embarcaciones o instrumentos diversos, deberá solicitarse a la oficina de pesca correspondiente el permiso respectivo, previamente a la iniciación de actividades, el que se otorgara por cada actividad....

Los derechos se cubrirán de acuerdo con las siguientes:

TARIFAS**"A"****Actividades de explotación**

1.- Permisos generales, válidos para ejercer actividades de explotación en un litoral:

- a) Para la explotación de cada una de las especies determinadas por la Secretaría de Industria y Comercio.....\$ 400.00.
- b) Para la explotación de otras especies..... 250.00.
- c) Para la explotación de la ballena.....15.000.00.

II. Permisos locales para actividades de explotación utilizando embarcaciones que en conjunto tengan más de tres toneladas netas de arqueo en corta escala, válidos para las aguas de una entidad federativa:

- a) Para la explotación de cada una de las especies determinadas por la Secretaría de Industria y Comercio..... \$ 200.00.
- b) Para la explotación de otras especies.....125.00.
- c) Para la explotación de la ballena.....15.000.00.

III. Permisos locales para actividades de explotación utilizando embarcaciones que en conjunto tengan menos de tres toneladas netas de arqueo, válidos para las aguas de una entidad federativa:

- a) Para la explotación de cada una de las especies determinadas por la Secretaría de Industria y Comercio.....\$ 30.00.
- b) Para la explotación de otras especies.....15.00.

"B"

Pesca deportiva

I.- Permisos para la explotación comercial de la pesca deportiva, con embarcaciones:

- a) De matrícula nacional.....\$ 10.00 por tonelada neta de arqueo o fracción.

- b) De matrícula extranjera..... 100.00 por tonelada neta de arqueo o fracción.

II.- Permisos para realizar actos de pesca deportiva con embarcaciones de propiedad y uso particulares:

- a) De matrícula nacional....\$ 30.00 por tonelada neta de arqueo o fracción.
b) De matrícula extranjera....\$ 100.00 mensuales por embarcación.

III.- Permisos por individuo para realizar actos de pesca deportiva a bordo de embarcaciones o desde tierra:

- a) Para nacionales y extranjeros residentes, por un año.....\$ 50.00.

b) Para extranjeros no residentes:

1.- Pesca deportiva comercial, por un día..... 25.00.

2.- Pesca deportiva particular:

- i) Por siete días.....\$ 37.50.
ii) Por un mes.....50.00.
iii) Por un año.....100.00.

IV.- Credenciales para tripulantes de embarcaciones de matrícula extranjera, de la pesca comercial y la pesca deportivo-comercial: \$ 125.00".

Base.- Se calcula aplicando la tasa del 2% que establece el artículo 5 a los rubros que el propio artículo alude, así como el impuesto y la tarifa que establecen los artículos 10 y 17, según corresponda.

Epoca de pago.- Artículo 6, fracción III:

"Los causantes a que se refiere el artículo anterior, pagarán el impuesto con sujeción a las siguientes reglas:

III. El causante cubrirá el impuesto respectivo en la oficina recaudadora que corresponda, dentro de las 48 horas siguientes al desembarque de los productos, presentando el comprobante de la inspección, en el que la propia oficina asentará la operación de caja o el número del recibo con que se cubrió el gravamen”.

Cabe resaltar, que los pescadores en ciertos casos estaban exentos del pago de este impuesto, artículo 16, fracción I y II:

“Están exentos del pago de los impuestos:

I.- Los pescadores de escasos recursos económicos, en todos aquellos casos en que capturen especies de las no reservadas a sociedades cooperativas y realicen los actos de explotación en forma individual e independiente, siempre que el volumen de los productos del día no sea mayor de 50 kilogramos y se destinen éstos al consumo de los mercados locales, y sólo en el caso de que el explotador no disponga de otros recursos para su sostén y el de sus familiares.

II.- Quienes comprueben a satisfacción de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Industria y Comercio que las especies de escama explotadas se destinan a la fabricación de harina de pescado dentro del territorio nacional”.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, otorga exenciones en su artículo 2-C, a las personas físicas que se dediquen a actividades pesqueras en ciertas situaciones.

Cabe señalar que existe un ordenamiento que regula la actividad pesquera (Ley de Pesca), pero con matices totalmente diferentes, a la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera, en razón de que la Ley de Pesca, no impone impuestos y derechos por esta actividad, ya que esto le corresponde a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.2.3. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.

La Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1975, entrando en vigor el 1 de enero de 1976. Abrogó a la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal de 30 de Diciembre de 1935. Los elementos de esta ley, se establecieron de la siguiente manera:

Sujeto activo.- Artículo 8:

"Las entidades federativas y los municipios, participarán en el rendimiento del impuesto, única y exclusivamente sobre la cuota que se recaude por las explotaciones que se hagan dentro de sus respectivos territorios, en la siguiente forma:

I.- Estados y Distrito Federal 30%.

II.- Municipios 20%".

Sujeto pasivo.- Artículo 2:

"Son causantes del impuesto los explotadores de la vegetación forestal, ya sea que ésta se encuentre en terrenos baldíos o nacionales, en los que pertenecen a las Entidades Federativas, en los de propiedad municipal, comunal o ejidal o en los de propiedad privada".

Objeto.- Artículo 1:

"Se establece un impuesto sobre la explotación de vegetación forestal".

Tarifa.- Artículo 4:

"El impuesto que establece esta Ley se pagará conforme a las cuotas que se señalan en la siguiente:

| TARIFA | Especies | Especies |
|---|------------|-----------|
| | Corrientes | Preciosas |
| | \$ | \$ |
| I. Maderas | | |
| a) En rollo, por M3 | 10.30 | 33.10 |
| b) Labradas, aserradas o pulimentadas, por M3. | 20.60 | 66.20 |
| II. Maderas para celulosa, aglomerados o fibras diversas, por M3. | 5.00 | |
| III. Brazuelos o Residuos Diversos, por M3. | 0.24 | |
| IV. Durmientes, por M3. | 4.80 | |
| V. Carbón por tonelada. | 3.60. | |
| VI. Resina de pino, por tonelada. | | 30.00 |
| VII. Chicle, por tonelada | | 1, 130.00 |
| VIII. Barbasco, por tonelada. | | 200. 00. |
| IX. Cera de candelilla, por tonelada. | | 428.00 |

| Especies | Especies |
|-------------|------------|
| Corrientes. | Preciosas. |
| \$ | \$ |

X. Diversos:

Plantas herbáceas o arbustivas, silvestres no maderables, íntegras o en cualquiera de sus partes y sus secreciones; raíces, semillas, hojas o frutos de árboles y sus secreciones, excepto la resina de pino. Se pagará sobre el valor comercial en el lugar de producción que fije la Secretaría de Agricultura y Ganadería.

4%

Base.- Artículo 3:

"Servirán de base para formular la liquidación del impuesto las cantidades que en volumen, peso o valor comercial, según corresponda, fije en cada caso la Secretaría de Agricultura y Ganadería en las autorizaciones de explotación forestal.

En los casos de explotaciones realizadas sin la autorización correspondiente de la Secretaría de Agricultura y Ganadería, ésta procederá a formular la liquidación del impuesto con base en los elementos y datos de que dispongan".

Epoca de pago.- Artículo 6:

"El pago del gravamen a que se refiere esta Ley, deberá efectuarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se le notifique a los causantes las autorizaciones para la explotación forestal, por parte de la Secretaría de

Agricultura y Ganadería. El pago del impuesto deberá hacerse ante la Tesorería de la Federación o ante cualquier Oficina Federal de Hacienda conforme a la liquidación que la propia Secretaría de Agricultura y Ganadería le comunique simultáneamente a la autorización".

Cabe señalar, que en la referida ley se exentaba a la vegetación agrícola y hortícola, y a los aprovechamientos en pequeña escala con fines domésticos, lo anterior conforme a lo que establecía el artículo 5:

"No causarán el impuesto los aprovechamientos en pequeña escala con fines domésticos, de acuerdo con lo que señala la Ley Forestal.

No causarán impuesto las maderas y demás productos forestales que se destinen a título gratuito a la realización de obras en beneficio colectivo tales como construcción de puentes, caminos, hospitales, escuelas, líneas telefónicas, telegráficas o de transmisión de energía eléctrica, etc, con intervención del Gobierno Federal, del de los Estados, Municipios u Organismos Descentralizados...

Están exentas del pago del impuesto la explotación de la vegetación agrícola, hortícola y las praderas dedicadas al pasto".

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, establece en su artículo 2-A, fracción I, inciso a), una tasa del cero por ciento para los vegetales no industrializados salvo el hule, sin especificar especies.

Cabè señalar que la Ley Forestal regula todo lo referente a este rubro, excepto en materia de impuestos, ya que éstos, son regulados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.2.4. Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación.

La Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Mayo de 1932, abrogó a su vez a la Ley de 27 de diciembre de 1930 y su reglamento del 31 de diciembre del mismo año. Su estructura fue:

Sujeto pasivo.- Artículo 2:

"Son causantes del impuesto los productores de los artículos gravados, pero serán responsables solidarios de su pago los portadores, expendedores y distribuidores por las cantidades de aguamiel y productos de su fermentación que se encuentren en su poder en los siguientes casos:

a) Cuando los productos gravados no estén amparados debidamente con las facturas oficiales correspondientes.

b) Cuando los envases en que se contengan los productos gravados sean de capacidad distinta de la que admite el Reglamento, o no estén provistos de las tapas y cierres de control así como de los tapones irrellenables que esta Ley y su reglamento previenen.

c) Cuando los cierres y tapas de control, así como los tapones irrellenables de los envases no se encuentren en perfecto estado.

En todos los casos a que este artículo se refiere la responsabilidad de los portadores, distribuidores y expendedores se hará efectiva por el impuesto correspondiente a la capacidad total de los envases que se encuentren en su poder.

Objeto.- Artículo 1:

"El impuesto a que esta Ley se refiere grava la producción de aguamiel y los productos de su fermentación, sea cual fuere su denominación y el proceso de su elaboración".

Tasa.- Artículo 3:

"El impuesto se causará en las ventas de primera mano a razón de \$0.018 por litro y se pagará en timbres o en efectivo, según lo decrete el Ejecutivo".

Base.- Artículo 3:

"El impuesto se causará en las ventas de primera mano a razón de \$0.018 por litro y se pagará en timbres o en efectivo, según lo decrete el Ejecutivo".

Epoca de pago.- Artículo 10, fracción IX:

"Los productores de los artículos gravados por esta Ley están obligados a:

IX. Pagar el impuesto en la forma y dentro de los términos que establecen la presente Ley y su Reglamento, debiendo, para que se le pueda conceder permiso de elaboración, haber cubierto íntegramente todos los adeudos que tuviere; o bien, para obtener esta concesión, garantizar los adeudos pendientes a entera y completa satisfacción del Departamento del Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas, y siempre que se comprometa a cubrir dichos adeudos en los plazos que al efecto le fije el propio Departamento, de acuerdo con el artículo 22".

Es de comentar, que la Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, no daba un tratamiento preferencial en caso de que la aguamiel,

fuera utilizada con fines medicinales o alimenticios, sino que dicho tratamiento, lo encontramos en el artículo 72 del Reglamento de esta ley, que ordenaba

"Los productos medicinales e industriales no alcohólicos, para cuya obtención se use como materia prima el aguamiel, no causarán los impuestos que establecen la Ley de 20 de mayo de 1932, pues tales impuestos, por estar comprendidos en el inciso B de la fracción III del artículo 1 de la Ley de Ingresos del Erario Federal sólo gravan el aguamiel y los productos de su fermentación como bebidas alcohólicas. La Secretaría en cada caso y siempre que se le compruebe la circunstancia anterior, declarará la excepción".

Actualmente el aguamiel y los productos de su fermentación, no son gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero a ellos se alude en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en su artículo 8, que a la letra establece:

"No se pagará el impuesto establecido en este Título, en las enajenaciones siguientes:

II. Aguamiel y productos derivados de su fermentación".

2.2.5. Decreto por el cual se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.

Decreto, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de noviembre de 1942, expedido por el General Manuel Avila Camacho, en uso de las facultades extraordinarias que se le otorgaron, por Decreto del H. Congreso de la Unión de 1 de Junio de 1942, para legislar en los diversos ramos de la administración pública.

Dicho decreto estableció:

Sujeto Activo.- "Artículo 1.- El benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo en el interior del país, causarán un impuesto de \$ 0.09 por litro. De esta cuota corresponderá \$ 0.055 para el Gobierno Federal y \$ 0. 035 para los Estados, Territorios y Distrito Federal en los que se consuman dichos productos".

Sujeto pasivo.- "Artículo 2.- El impuesto se pagará al salir los productos de las plantas en que se obtengan o al introducirse al país. En este último caso, las adunas harán el cobro sin necesidad de remitir muestras para su análisis a la Secretaría de Hacienda".

Aunque no se señalaba de forma expresa, los sujetos obligados, si podemos desprender de dicho artículo, que son todos aquellos que encuadraban en las hipótesis previstas.

Objeto.-"Artículo 1.- El benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo en el interior del país, causarán un impuesto...."

Tasa.- "Artículo 1.- El benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo en el interior del país, causarán un impuesto de \$ 0.09 por litro. De esta cuota corresponderá \$ 0.055 para el Gobierno Federal y \$ 0. 035 para los Estados, Territorios y Distrito Federal en los que se consuman dichos productos".

Base.- Del artículo 1, se desprende que la base se calculaba aplicando la tasa de \$0.09 por litro.

Epoca de pago. - "Artículo 2.- El impuesto se pagará al salir los productos de las plantas en que se obtengan o al introducirse al país. En este último caso, las adunas harán el cobro sin necesidad de remitir muestras para su análisis a la Secretaría de Hacienda".

Para nosotros lo importante de este decreto, en razón de la dinámica del tema que se desarrolla, lo representa el hecho de que en su artículo 3, ordenaba:

"No causan el impuesto los productos mencionados en el artículo 1 que se utilicen como materia prima en las industrias de transformación o que se destinen a otros usos industriales, siempre que en éstos no se aprovechen como combustibles de motores de explosión".

De lo anterior se desprende, que el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, no pagaban impuestos, siempre que éstos no se aprovecharan en la industria de transformación como combustibles de motores de explosión, de lo que se desprende que no pagaban impuesto, si se ocupaban, incluso por ejemplo, para producir medicinas.

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo:

"2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación de:
 - b) Medicinas de patente.....".

Como observamos, la tendencia en los ordenamientos jurídicos que se abrogaron, fue la de exentar a las medicinas, rubro que en la actualidad es

ESTA TESIS NO SALI
DE LA BIBLIOTECA

gravado con tasa cero en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual demuestra que dicho rubro, por ser benéfico para la población, debe estar exento o gravado con tasa cero.

Aun cuando el rubro de medicinas no fue regulado expresamente en el Decreto por el cual se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país, se pueden encuadrar en el artículo 3 de este decreto, es decir, se consideraron exentos.

Actualmente, la ley vigente del impuesto al valor agregado, grava este rubro con tasa cero.

2.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para conocer el origen de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tenemos que referirnos a la exposición de motivos que el entonces Presidente José López Portillo, mandó al H. Congreso de la Unión, que a la letra refería:

"C.C. Secretarios de la H. Cámara de Diputados.- Presentes...

El Ejecutivo a mi cargo ha expuesto ante ese H. Congreso de la Unión en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 1979, la necesidad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del sistema fiscal federal que se propone a Vuestra Soberanía...

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el impuesto federal del timbre sobre facturas que debían de expedir los comerciantes y los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales que además de

incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del impuesto federal sobre ingresos mercantiles surgen deficiencias que es necesario corregir...

Es normal que el sistema fiscal esté sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico".⁸⁸

La principal deficiencia que mostró el impuesto federal sobre ingresos mercantiles derivó de que se causaba en cascada, es decir, que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumentó los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectaron a los consumidores finales.

De los estudios económicos y del análisis de las estadísticas, se determinó que en promedio los consumidores pagaban más del 10% por los bienes o servicios que adquirían, como consecuencia de la carga oculta que provocó el efecto repetitivo del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afectó más severamente a bienes que consumió la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realizaran los restantes. En esta forma, fue el consumo más generalizado de

⁸⁸. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, 30 de Noviembre de 1978, Año III, Tomo III, No. 39, pp. 57.

la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soportó la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población de mayores recursos estuvo atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permitió eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionaron.

Para eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países abandonó sus impuestos tradicionales a las ventas, similares al impuesto sobre ingresos mercantiles y, en su lugar adoptaron el impuesto al valor agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que se ejerce en los niveles generales de precios, con lo que se eliminaría la desigualdad en la carga fiscal que favorecía a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiría la generalidad de la población, haciendo así desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas al favorecer la exportación.⁸⁹

Por lo anterior, el Ejecutivo Federal expuso: "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 productos e

⁸⁹. Cfr. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit, pp. 57-58.

intermediarios que intervengan en el proceso económico, lo que permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano...

En los bienes cuyo consumo tenga características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el gravamen al valor agregado quedará complementado con los impuestos especiales existentes como el de producción y consumo de tabaco, de envasamiento de bebidas alcohólicas y otros, cuyas tasas se propone reducir a fin de que en su conjunto, no se modifique dicha carga".⁹⁰

Para lograr una recaudación equivalente a la que se obtenía con el impuesto sobre ingresos mercantiles, el nivel de la tasa tenía que ser superior a 10% sobre el valor agregado de los bienes y servicios.

Sin embargo, en la Iniciativa se propuso que la tasa del impuesto fuera del 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas en los niveles de precios.

Todo esto, sin dejar a un lado la situación particular de la franja fronteriza norte y de las Zonas Libres de Baja California y Norte de Sonora y Baja California Sur, para las que se propuso una tasa de 6%.

Se propuso que el nuevo impuesto, gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones, a pesar de la generalidad de estos rubros, se establecieron excepciones importantes, en relación con las cuales no se pagaría el impuesto, por lo que todos los productos agrícolas y ganaderos se liberaron del pago, en tanto no sufrieran transformación industrial, así como, la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Destacando en la nueva ley que no se gravarían los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación(cuando se enajenaran o cuando fueran motivo de arrendamiento). En

*. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit., pp. 58.

el mismo sentido, con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se eximió a la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionarían. Por lo que el conjunto de exenciones representó más del 40% del consumo final, cuya tendencia era proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

Se señalaba, que los comercios y la industria, calcularían el impuesto sobre el valor total de las actividades que realizarán y por las que se debía pagar este impuesto, con la posibilidad de acreditar éste, que previamente les hubiesen trasladado, siempre que correspondiera a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que debía pagarse el impuesto, siempre y cuando dicho impuesto constará expresamente y por separado del precio del bien, todo ello en documentación que reuniera los requisitos fiscales.

Respecto, a la distribución de participaciones a las entidades federativas, contrario de lo que ocurría con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, se argumentó, que las participaciones no se otorgarían en función de las recaudaciones que se obtuvieran en cada entidad, sino que estas se llevarían a un Fondo General de Participaciones, con cargo a todos los impuestos federales, el cual se distribuiría entre las entidades, en los términos y bajo los criterios de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y en congruencia con los respectivos convenios de colaboración administrativa.⁹¹

De Acuerdo al Dictamen emitido por la H. Cámara de Diputados, el impuesto al valor agregado, funcionaría con la siguiente mecánica:

"1) En cada operación, sobre el valor total de la venta, prestación u operación gravada, se estima el 10% como impuesto, mismo que se traslada al consumidor en forma expresa y separado del precio.

⁹¹. Cfr. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, ob. cit., pp. 58-59.

2) Se suma el valor de las ventas y servicios del mes y al resultado se le aplica la tasa del 10%; a su vez, a esta cantidad se le restan(o acreditan) los impuestos que haya pagado el causante al adquirir los bienes y servicios gravados, con lo cual, recupera el impuesto que le repercutieron.

3) La diferencia entre el impuesto causado y los impuestos que le repercutieron la entera al fisco mensualmente, igual que en el impuesto sobre ingresos mercantiles.

Al final del ejercicio fiscal se presenta una declaración anual con los ajustes de los impuestos correspondientes, declaración que debe ser coincidente con la del impuesto sobre la renta.

Para poder acreditar los impuestos pagados deben llenarse varios requisitos. Desde luego tener la documentación comprobatoria y ser causante de las operaciones gravables, ya que los causantes exentos no pueden acreditar, aun cuando hayan adquirido insumos que hayan causado el impuesto. Por ejemplo, el gobierno en la prestación de servicios no puede acreditar los impuestos que paga por la compra de materiales y equipo necesarios para prestarlos.

Por su trascendencia en el desarrollo económico del país se hace resaltar el trato especial que el impuesto permite dar a la exportación de bienes y servicios y a la venta de primera mano de maquinaria y equipo que se utilice en la agricultura y la ganadería y a los fertilizantes. Las exportaciones y las ventas mencionadas no causan el impuesto, pero además se permite acreditar los impuestos pagados por la compra de insumos para la fabricación de éstos bienes.

Otra característica importante de este impuesto es el tratamiento general que se da a los saldos que resulten a favor del contribuyente. En efecto, el contribuyente puede compensar en el mes siguiente el saldo hasta agotarlo; si al término del ejercicio anual aún quedan saldos puede solicitar la devolución.

Sin embargo, cuando estos saldos se generan por compras de bienes para programas de inversión comprobados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de insumos para fabricar maquinaria y equipo destinado a actividades agrícolas y ganaderas, de fertilizantes, o de insumos para producir bienes que se exporten, el causante tiene derecho a solicitar su devolución al mes siguiente, con lo cual se da un trato claramente preferente a la inversión, la producción agropecuaria y la exportación....

Entre las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes ésta la de emitir facturas o documentos para acreditar la operación y en los cuales se traslade en forma expresa el impuesto causado. Esta obligación del vendedor, representa para el comprador un requisito indispensable, puesto que de no contar con dicha factura no será posible recuperar el impuesto cuando tenga que enajenar a su vez el bien.⁹²

En el mismo orden de ideas podemos afirmar que el impuesto al valor agregado, tiene las siguientes características:

No es acumulativo, porque existe "la posibilidad de deducir el impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase sin incluir el propio impuesto, con lo que se evita el efecto acumulativo o en cascada propio del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles",⁹³ pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa. Como la suma de los valores agregados en las distintas etapas corresponde al valor total del bien adquirido por el consumidor final, el impuesto grava en conjunto el valor total del bien sin omisiones, dobles

⁹². Diario de los Debates, Diciembre 8 de 1978, Año III, Tomo III, No. 43, pp. 41-42.

⁹³. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., Panel para la Presentación de la Campaña del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit, pp. 22.

imposiciones ni discriminaciones, según el número de transacciones a que está sujeto cada bien".⁹⁴

Es neutral, "en el sentido de que grava con una idéntica carga fiscal los productos de igual valor, cualquiera que sea el ciclo productivo y distributivo, ya que es excluida cualquier interferencia del hecho fiscal en el cálculo económico y no se produce ningún incentivo artificial (como ocurre con otros impuestos sobre las ventas), ni en pro ni en contra de la integración vertical de las empresas".⁹⁵

Es "de aplicación general, ya que grava todos los actos y actividades mencionados, excepto los exentos, sin importar en qué fase de desarrollo se encuentren y afecta e incide en todas las etapas del proceso económico desde la producción hasta la comercialización de bienes y servicios".⁹⁶

Iguala "la carga fiscal de los productos importados respecto de los producidos localmente y su estructura desalienta y dificulta en buena medida la evasión, por el encadenamiento de la documentación comprobatoria de las transacciones realizadas en las distintas etapas del proceso económico",⁹⁷ por lo que, desalienta y dificulta la evasión en las diversas etapas de producción o de comercialización, ya que tanto "las empresas como las personas físicas son retenedoras de la parte proporcional del impuesto, ejerciendo así un auto control que obliga a cuidarse unos a otros, pagando así cada uno la tasa del valor agregado".⁹⁸

⁹⁴. VILLEGAS B. Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, ob. cit., pp. 672.

⁹⁵. MATTIELLO CANALES, Angel A., Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado, México, Ed. IEE, S.A., s.a.e, pp. 28.

⁹⁶. INDETEC, Impuesto al Valor Agregado (Apuntes para Curso), Guadalajara, Jalisco, México, Ed, Indetec, 1991, pp. 44.

⁹⁷. INDETEC, Impuesto al Valor Agregado (Apuntes para Curso), ob.cit, pp. 45.

⁹⁸. RESENDEZ MUÑOS, Eduardo, El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su Implantación en México, Nuevo León, México, Ed. Universidad Autónoma de Nuevo León, s.a.e., pp. 36-37.

Permite "que se cuantifique con exactitud el monto del impuesto incorporado a los bienes y servicios en cualquier etapa que se desee, lo que facilita el cálculo en todas las etapas y es muy claro para efectos de las actividades exportadoras".⁹⁹

La implantación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, obedeció a la realidad económica que el país estaba viviendo a final de la década de los setenta, abrogando de esta manera por publicación de 29 de Diciembre de 1978 y 31 de Diciembre de 1979 en el Diario Oficial de la Federación, a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y otros ordenamientos jurídicos (como la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera, etc.), los cuales resultaban obsoletos, por lo tanto, dicha implantación fue más que oportuna para remediar deficiencias en el sistema impositivo de impuestos indirectos.

⁹⁹ INDETEC, Impuesto al Valor Agregado (Apuntes para Curso), ob.cit, pp. 45.

2.4 Reformas trascendentes a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin duda, una de las reformas más importantes que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado(que entró en vigor el 1 de enero de 1980), fue la de 30 de diciembre de 1980, en donde prácticamente se restructuró parte de esta Ley.

Dentro de las reformas referidas, destaca la incorporación de la tasa 0%, misma que se incorporó al artículo 2-A, el cual establece la aplicación de tasa 0%.

Al respecto es importante señalar que existe una gran diferencia entre contribuyentes exentos(figura jurídica que ya existía en la Ley del IVA que entró en vigor el 1 de enero de 1980) y sujetos a la tasa del 0%.

Por esto, es necesario entrar al análisis de las figuras jurídicas de la exención y de la tasa cero, contempladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y así poder explicar porque ésta provoca un incremento en el precio de los alimentos y la tasa cero no.

Se dice que la exención "es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica".¹⁰⁰ consecuentemente, la exención es un "privilegio establecido en la ley por razones de equidad o conveniencia para liberar a una persona de la obligación del cumplimiento de pago de determinadas contribuciones".¹⁰¹

En la exención el "hecho imponible se realiza en todos sus elementos y la obligación nace a cargo de los sujetos, pero no se hace exigible, es decir no se

¹⁰⁰. MARGAIN MANAUTUO, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob.cit., pp. 277.

¹⁰¹. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ob. cit., pp. 137.

cuantifica debido a que por disposición de la ley, el sujeto se libera del cumplimiento de la obligación¹⁰², por lo que no hay que confundir a la exención con figuras como la no sujeción, en donde "no se materializan los supuestos del hecho imponible tipificados en la ley".¹⁰³

Es decir, el sujeto exento "no puede recuperar el impuesto que le trasladan en la adquisición de bienes y servicios, por no ser contribuyente de este gravamen..",¹⁰⁴ en otras palabras, el exento no tiene derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por los proveedores de bienes y servicios.

Al respecto, es importante establecer la distinción entre tasa 0% y contribuyentes que estén exentos:

Respecto a la tasa del 0%, ésta "se incorpora a la LIVA para que los contribuyentes que tuvieran el beneficio de ella, en primer lugar, no pagarán impuesto alguno, toda vez que la tasa del 0% aplicada a cualquier cantidad da 0"¹⁰⁵, es decir se libera del pago del impuesto al contribuyente que ha realizado el hecho imponible, porque permite que traslade el mismo.

Es decir, en la tasa del 0% el sujeto pasivo tiene "el derecho o beneficio de exigir al fisco, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios".¹⁰⁶

¹⁰². DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ob. cit., pp. 138.

¹⁰³. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, "La Exención Fiscal en el IVA", Revista Indetec, No. 93, Marzo-Abril, 1995. pp.106.

¹⁰⁴. GARCIA LEPE, Carlos y HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, Modalidades de la Enajenación en el IVA, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. INDETEC(Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), 1995, pp. 83.

¹⁰⁵. GARCIA LEPE, Carlos y HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, Modalidades de la Enajenación en el IVA, ob. cit., pp. 83.

¹⁰⁶. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, "La Exención Fiscal en el IVA", Revista Indetec, No. 93, Marzo-Abril, 1995. pp.108.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostiene:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)

R.T.F.F.: Año VII. No. 67. Julio 1985.

Tesis: II-TASR-VIII-658

Página: 40

SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y CONTRIBUYENTES EXENTOS.- DIFERENCIAS.-

La distinción de los efectos en la mecánica operacional del Impuesto al Valor Agregado, referente a los contribuyentes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, del mismo texto de la Ley que se estudia, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del derecho fiscal, en el sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por sus proveedores de sus bienes y servicios; en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tienen el derecho o beneficio de exigir al Fisco, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios.(III)

Juicios Nos. 176/84 y 179/84.- Sentencias de 5 y 6 de junio de 1985, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Lic. Francisco Cárdenas Elizondo.- Secretaria: Lic. Elda Franco Mariscal.

Como se ha observado, lamentablemente la figura de la exención en la ley del impuesto al valor agregado, no trajo, ni ha traído los beneficios esperados, ya que el "establecimiento de exenciones conlleva una alteración de la naturaleza teórica del tributo, en virtud de que, de manera necesaria, se convierte en un impuesto en cascada. Ello obedece a que jurídicamente, el sujeto que lleva a cabo actividades exentas queda impedido de repercutir el impuesto que le ha sido trasladado o que ha pagado con motivo de importaciones y, consecuentemente, en él recae la carga económica del tributo. Esta circunstancia obliga al sujeto a recuperar el impuesto que ha tenido que soportar, incorporándolo en el precio de los bienes o servicios que presta a los consumidores u otros intermediarios.

Partiendo de este hecho, se puede llegar a dos primeras conclusiones:

- a) El IVA conserva sus características teóricas cuando no establece exenciones.
- b) Cuando se establecen exenciones, el IVA se convierte en un impuesto en cascada respecto de las actividades exentas...¹⁰⁷

Es así, como se entiende que la exención que se otorgó a los alimentos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, ley que entró en vigor el 1 de enero de 1980, fuera atemperada por la tasa del 0%, como respuesta al encarecimiento que habían hecho de los alimentos los sujetos pasivos, los cuales al no poder recuperar el impuesto al valor agregado que les trasladaban, se vieron en la necesidad de recuperarlo de una u otra forma, adicionando el costo de este gravamen, al precio de los alimentos. De esta forma los sujetos exentos hicieron del impuesto al valor agregado un impuesto en cascada, ya que cargaron el impuesto que se les había trasladado al intermediario o consumidor que les comprara o solicitara sus servicios, mismo que a su vez, cargaría de nueva cuenta el impuesto que le había trasladado junto con el precio, y así sucesivamente, hasta que ya ninguna persona efectuará esta operación.

Bajo este contexto surge la necesidad de incorporar el artículo 2-A, es decir, la situación antes descrita, no fue desconocida por el gobierno federal, mismo que decidió presentar una iniciativa de reformas a la ley, a fin de evitar más complicaciones, tan es así, que en la exposición de motivos de reformas fiscales, publicada en el Diario de los Debates de la Cámara de Diputados de 26 de Noviembre de 1980, el Ejecutivo Federal, argumentó:

¹⁰⁷. MARTAGON MAGALLAN, Guillermo A., Problemática del Impuesto al Valor Agregado, Trabajo presentado ante la Comisión Fiscal de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. el 17 de marzo del 2000, pp. 4.

"La reforma que se propone a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a un año de su entrada en vigor, es como resultado de la experiencia reciente que se ha tenido en su aplicación, por lo que con la finalidad de evitar interpretaciones erróneas, se hace necesario efectuar algunas precisiones a diversos conceptos.

Por otra parte, el Sistema Alimentario Mexicano constituye la materialización de la preocupación fundamental de la Federación y de los Estados por proteger y mejora el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, el programa de productos básicos representa la parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia es garantía de la política de la redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones costos precios.

En consecuencia, se propone extender la tasa de 0%, a todos los alimentos, con el objeto de que se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización: se propone igual tratamiento a la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo, necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuario y a la prestación de servicios de suministro de energía eléctrica para bombeo de agua para riego en usos agrícolas.

Este tratamiento fiscal ayudará substancialmente a promover la elaboración de estos productos, para proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y evitar hasta donde sea posible su importación". ¹⁰⁸

A fin de identificar las reformas referidas de manera integral, a continuación se presenta el cuadro de reformas o adiciones más trascendentes de la multicitada disposición, por artículo, y rubro que reguló:

¹⁰⁸ Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 26 de Noviembre de 1980, Año II, T. II., No. 28, pp. 193.

Reformas:

Artículo 1, primer párrafo: A diferencia de la Ley de 29 de diciembre de 1978, ya no se contempló como sujeto pasivo a las unidades económicas.

Artículo 4, primer párrafo y fracción I: Se reestructuran las reglas del acreditamiento, en virtud de que se añadió una nueva tasa, que era la cero.

Artículo 5, segundo y tercer párrafos: Se dieron los lineamientos de cómo se realizarían los pagos provisionales.

Artículo 6: Trató lo relativo de los saldos a favor.

Artículo 7: Reguló lo relativo a la devolución de bienes enajenados.

Artículo 9: Se dio un nuevo catálogo de exenciones, en donde a diferencia de la Ley de 19 de diciembre de 1978, ya no se incluyeron los alimentos.

Artículo 11, fracción II: Se dio una nueva hipótesis de cuando se efectuaba la enajenación.

Artículo 12, segundo párrafo: Se establecieron nuevas reglas para calcular el IVA tratándose de enajenaciones.

Artículo 15, fracciones III, V, VI, X y XII, inciso e): Se establecieron nuevas exenciones a la prestación de servicios.

Artículo 18, segundo y tercer párrafo: Se dieron nuevas reglas para el cálculo del IVA tratándose de prestación de servicios, por personas morales.

Artículo 24, fracción I: Estableció una nueva hipótesis legal en el caso de importación de bienes o servicios, la cual se refirió a la introducción al país de bienes.

Artículo 25, fracción III: Estableció otra exención al IVA en el caso de importación.

Artículo 28: Estableció como se haría el pago provisional en el caso de importación de bienes tangibles.

Artículo 29, fracción IV, inciso a): Contempló una nueva hipótesis en el caso de exportación de bienes o servicios.

Artículo 32, primer párrafo y las fracciones I y IV: Establecieron las obligaciones de los contribuyentes que realizaran actividades gravadas en el artículo 2-A.

Artículo 33, primer párrafo: Reguló como se debían pagar las enajenaciones o la prestación de servicios en forma accidental.

Artículo 35, primer párrafo y fracciones II y IV: Reguló como debían pagar el IVA las personas físicas que enajenaran o prestaran servicios, cuando fueran contribuyentes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 39: Reguló en que casos las autoridades fiscales podían determinar presuntivamente el valor de las actividades por las que se debía pagar el IVA.

Artículo 41, fracciones II, III y IV: Estableció nuevas hipótesis, de los rubros que no podrían gravar las Entidades Federativas.

Adición:

Artículo 2-A: Estableció la tasa cero, principalmente a renglones que tenían que ver con alimentos.

Artículo 3, con último párrafo: Definió quienes eran considerados residentes en territorio nacional.

Artículo 8 con una fracción VI: Consideró como enajenación al arrendamiento

| |
|---|
| financiero. |
| Artículo 12, con los párrafos tercero y cuarto: Estableció como se calcularía el IVA en enajenaciones en abonos. |
| Artículo 25, con la fracción IV: Añadió una nueva exención tratándose de importaciones en abonos. |
| Artículo 29, con la fracción IV, incisos c), d), e) y f): Añadió nuevas hipótesis de exención en el caso de exportación de bienes o servicios. |
| Artículo 32, con la fracción III, párrafos segundo y tercero y con tres párrafos finales al propio artículo: Añadió obligaciones a contribuyentes sujetos a tasa cero. |
| Artículo 41, con una fracción V, que estableció una nueva hipótesis, de lo que no podrían gravar las Entidades Federativas. |
| Derogación: |
| Artículos 13, 15, fracciones VII y VIII, 20, fracción IV: Se derogaron estos preceptos legales, en virtud de la implantación de la tasa cero, debido a que regularon cuestiones relacionadas con alimentos. |
| Artículo 18 último párrafo: Exento del pago del IVA a los intereses derivados de préstamos que los trabajadores cubrían a sus patrones |
| Artículo 30 en su segundo párrafo: Reguló la devolución de bienes o servicios exportados. ¹⁰⁹ |

De todas estas reformas y adiciones que se hicieron, la que nosotros abordaremos, por la dinámica de la investigación, es la adición del artículo 2-A, en su fracción I, inciso a), b) (numerales 1 y 2), c), e) y f), fracción II, inciso a), b) y c) y fracción III, mismo que se transcribe de acuerdo a la publicación en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1980, ya que este artículo fue objeto de reformas posteriores:

"Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

¹⁰⁹. De acuerdo al artículo primero transitorio de la Ley que estableció, reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, esta Ley entraría en vigor en toda la República, el día 1 de enero de 1981.

a).- Animales y vegetales que no estén industrializados.

b).- Los productos destinados a la alimentación, a excepción de los siguientes:

1.- Bebidas distintas de la leche.

2.- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, a que se refieren los incisos B y C de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

c).- Agua no gaseosa ni compuesta y hielo.....

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura y ganadería.

La enajenación de los alimentos a que se refiere esta fracción, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley.

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

a).- Los prestados directamente a los 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 aguas para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícola; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c).- Los de pasteurización de leche.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refiere el inciso e) de la fracción I de este artículo...

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley".

Las hipótesis legales previstas, en los incisos a) y c) de la fracción I del adicionado artículo 2-A, relativas a animales y vegetales no industrializados, y al agua no gaseosa ni compuesta, fueron reguladas con exención en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, en su artículo 9. Por lo que hace al hielo, también contemplado en el inciso c) de este artículo 2-A, fue añadido en ese inciso a partir de esta reforma de 30 de diciembre de 1980.

En relación al inciso b) de la fracción I de este artículo 2-A, podemos mencionar que éste regulo a los productos destinados a la alimentación, sin especificar cuales eran éstos, apartándose de esta forma, de la regulación que la

Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978 dio a los alimentos en su artículo 9, el cual exentó específicamente a ciertos alimentos como la carne en estado natural, las tortillas, la masa, la harina, el pan, la leche natural, el huevo, el azúcar, el mascabado, el piloncillo y la sal.

Por lo que hace a las excepciones que se contemplaron a los productos destinados a la alimentación, en los numerales 1 y 2 del inciso b), fracción I del artículo 2-A, referentes a las bebidas distintas de la leche y a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, a que se referían los incisos B y C de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de 30 de diciembre de 1980, mencionaremos, que estas excepciones fueron reguladas a partir de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, en virtud de que no se contemplaron dichas hipótesis en la Ley respectiva de 29 de diciembre de 1978.

Cabe señalar que la regulación que se dio a las enajenaciones de: tractores para accionar implementos agrícolas(a excepción de los de oruga); motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras, aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes; plaguicidas; herbicidas y funguicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras; cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, y de embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reunieran los requisitos y condiciones que señalara el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado(rubros gravados con tasa del 0%, en el inciso e) de la fracción del artículo 2-A), varió de la regulación que la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, estableció para este rubro en su artículo 9, en razón de que este precepto regulo con exención la maquinaria y equipo que únicamente fueran susceptibles de ser utilizados en la

agricultura y ganadería, sin dar características del equipo y maquinaria en particular, como se hizo en el artículo 2-A.

El rubro de fertilizantes, que también estuvo exento en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, señalaremos, que este fue gravado con tasa cero en el adicionado artículo 2-A, en la fracción I, inciso f). Asimismo, a partir de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, en este inciso f), se agregaron otros productos que estarían gravados con la tasa del 0%, como lo eran los plaguicidas, herbicidas y funguicidas, siempre que se utilizaran en la agricultura y la ganadería.

Del mismo modo, como se reguló en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978 en su artículo 9, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, en el artículo 2-A, fracción I, último párrafo, siguió gravando como prestación de servicios sujeta al pago del impuesto (con tasa general), a la enajenación de alimentos, que se consumieran en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenaran.

Asimismo, algunos renglones de prestación de servicios independientes que estaban exentos en el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, fueron gravados con tasa cero en el artículo 2-A, fracción II, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, como fue el caso de los servicios prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que fueran destinados a actividades agropecuarias, por concepto de perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de aguas para riego, desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias, preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola, cosecha y recolección, vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

Respecto, al servicio de molienda o trituración de maíz o trigo, regulado en el artículo 2-A, fracción II, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, comentaremos, que dicho servicio estuvo exento en el artículo 15 la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 29 de diciembre de 1978, solo que en vez de usar el término "molienda", este artículo utilizó el término "maquila". Asimismo en esta fracción II, inciso b), del artículo 2-A. se empezó a regular a partir de 30 de diciembre de 1980, el servicio de trituración de maíz o de trigo, el cual estaría gravado con la tasa del 0%.

Otros servicios como el de pasteurización de leche, que fueron gravados con exención en el artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 28 de diciembre de 1978, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, estuvieron regulados con tasa cero, en el inciso c) de la fracción II del artículo 2-A.

Cabe señalar que la regulación de la fracción III del artículo 2-A, que gravó con tasa del 0% al uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refería el inciso e) de la fracción I, de este artículo(2-A), varió de la que estableció el artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 28 de diciembre de 1978, ya que aunque este precepto legal exentaba a la maquinaria y equipo de que se utilizarán en la agricultura y ganadería, no remitió, como lo hizo la fracción III del artículo 2-A, a un inciso y fracción donde se especificara la maquinaria sujeta a este beneficio.

Así, observamos, que a partir de las reformas de 30 de diciembre de 1980 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, destaca la aplicación de la tasa del 0%, principalmente a los rubros relacionados con alimentos, con lo cual se buscó frenar el efecto en cascada que se produjo en dichos productos, los cuales fueron incrementados en su precio por los comerciantes exentos, dicha medida la implementaron para poder recuperar lo que se había invertido en la cadena de la

producción y distribución, en virtud de que la ley no les permitía como exentos recuperar el impuesto que les habían trasladado.

De 1982 a 2000, se generaron 18 reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de las cuales, solo comentaremos las reformas y adiciones relacionadas con alimentos y medicinas, por ser el eje de nuestra investigación.

Las reformas de 31 de diciembre de 1982 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, presentó los siguientes cambios:

| |
|--|
| Reformas: |
| Artículo 1, en su segundo párrafo: Se cambió la tasa del 10% al 15%. |
| Artículo 2, en su último párrafo: Se cambió la tasa del 6% al 15% o 20%. |
| Artículo 2-A, fracción I, inciso b), y último párrafo de la propia fracción I: Se dió un catálogo de alimentos gravados con tasa cero, es decir, se quitó la expresión productos destinados a la alimentación. |
| Artículo 3, segundo párrafo: Se obligó a pagar el IVA a la Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal, organismos descentralizados e instituciones de seguridad social, por actos que realizaran que no correspondieran a funciones de derecho público. |
| Artículo 4, primer párrafo: Reguló la figura del acreditamiento. |
| Artículo 9, fracción VIII: Se exentó la enajenación que realizaran las tiendas que establecieran los sindicatos obreros, las organizaciones ejidales y comunales. |
| Artículo 12, segundo y tercer párrafos: Reguló el cálculo del IVA, así, cuando en las enajenaciones, el precio pactado fuera cierto y determinado con posterioridad, el impuesto se pagaría hasta que fuera determinado. Se regularon las enajenaciones a plazos, entre otros el arrendamiento financiero. |
| Artículo 15, fracción XII, inciso e), y fracción XIV: Se exento la prestación de servicios a sociedades civiles o asociaciones con fines científicos, culturales, políticos y religiosos, así como los servicios profesionales de medicina, que requerían título médico, con algunas excepciones. |
| Artículo 35, fracción II: Se fijó que los contribuyentes menores no tendrían la obligación de calcular ni declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondieran por sus actividades. |
| Adición: |
| Artículo 2-B: Se estableció una tasa del 6%, en enajenación, importación de productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones. |
| Artículo 2-C: Se estableció una tasa del 20% a ciertas mercancías. |
| Artículo 32, con un último párrafo: Se impuso la obligación de presentar declaraciones provisionales a quienes prestaran servicios profesionales independientes. |

Artículo 35-A: Estableció obligaciones para personas físicas que fueran contribuyentes menores.

Derogación:

Artículo 15, fracciones I, II y XV: Exento los servicios prestados por la Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal que no correspondieran a sus funciones de derecho público, los prestados por instituciones públicas de seguridad social, así como los prestados por artistas, locutores, toreros o deportistas, cuando realizaran actividades cinematográficas, teatrales, de radiodifusión, de variedad, taurinas o deportivas.¹¹⁰

De las reformas referidas, solo aludiremos a:

Los artículos 2-A, 2-B y 2-C, lo anterior, en virtud de que fueron las disposiciones que regularon los rubros de alimentos y medicinas:

Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

"b).- Los siguientes bienes:

- 1.- Carne en estado natural;
- 2.- Leche y sus derivados y huevo, cualquiera que sea su presentación;
- 3.- Harina de maíz y de trigo y nixtamal;
- 4.- Pan y tortillas de maíz y de trigo;
- 5.- Aceite vegetal combustible, manteca vegetal y animal;
- 6.- Pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas;
- 7.- Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.

c).....

¹¹⁰. De acuerdo al artículo primero transitorio de la Ley que estableció, reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, esta Ley entraría en vigor en toda la República el día 1 de enero de 1983.

El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley".¹¹¹

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

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

a).- Bebidas distintas de la leche.

b).- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores a que se refieren los incisos B y C de la fracción I del artículo 2 de la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

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

II.- Medicinas de patente.

El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeto al pago del impuesto establecido en esta Ley"¹¹².

"Artículo 2-C.- El impuesto se calculará aplicando a los valores que se señala esta Ley, la tasa del 20% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación e importación de los siguientes bienes:

¹¹¹. Esta reforma al artículo 2-A fue publicada el 31 de diciembre de 1982 en el Diario Oficial de la Federación.

¹¹². Esta adición del artículo 2-B fue publicada el 31 de diciembre de 1982 en el Diario Oficial de la Federación.

a).- Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña". ¹¹³

De lo anterior, destaca que:

El artículo 2-A publicado el 31 de diciembre de 1982, a diferencia del artículo 2-A de 30 de diciembre de 1980, estableció en su fracción I, inciso b), numerales 1 a 7, un catálogo de alimentos que estarían gravados con tasa cero, eliminando la expresión productos destinados a la alimentación, es decir, ya no fue tan genérica la disposición, en virtud de que gravó con tasa cero, solo a la carne en estado natural, a la leche y sus derivados y al huevo (cualquiera que fuera su presentación), a la harina de maíz y trigo, al aceite vegetal comestible, a la manteca vegetal y animal, a las pastas alimenticias para sopa(excluyendo las enlatadas), al café, a la sal común, al azúcar, al mascabado y al piloncillo. Lo único que no varió, fue la regulación al consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenaran, ya que se siguió considerando una prestación de servicios sujeta al pago de la tasa general, tal como se estableció en el artículo 2-A de 30 de diciembre de 1980.

Respecto a la adición del artículo 2-B, comentaremos que fue en esta fecha cuando por primera vez se reguló la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación, con una tasa del 6%. Asimismo, observamos que la expresión "productos destinados a su alimentación", utilizada en el artículo 2-A de 30 de diciembre de 1980, se trasladó al artículo 2-B, fracción I.

Cabe señalar, que las excepciones a los productos destinados a la alimentación que se regularon en los incisos a) y b) de la fracción I de este artículo 2-B, que se referían a las bebidas distintas de la leche y a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores a que se referían los incisos B y C de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y

¹¹³. Esta adición del artículo 2-C fue publicada el 31 de diciembre de 1982 en el Diario Oficial de la Federación.

Servicios, fueron reguladas con la misma redacción en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, en el artículo 2-A. La única excepción que se adicionó en el artículo 2-B, y que por ende no se reguló en el artículo 2-A de 30 de diciembre de 1980, fue la del inciso c) de la fracción I, la cual ordenó que no se aplicará la tasa del 6% a los productos alimenticios que les fuera aplicable las tasa del 0% o del 20%. Por lo que podemos afirmar que esta adición del inciso c), fracción I del artículo 2-B, fue implementada con el propósito de evitar confusiones y malas interpretaciones de los contribuyentes, los cuales podrían aplicar la tasa que más les beneficiara, tratándose de alimentos.

Un aspecto interesante de esta reforma, es que por primera vez, en el artículo 2-B, fracción II, se incorpora el rubro de medicinas de patente con una tasa de 6%.

Del artículo 2-C, solo referiremos el contenido del inciso a), fracción I (mismo que reguló por primera vez el 31 de diciembre de 1982), en virtud de que es aquí donde encontramos la tendencia a gravar con tasas mas elevadas a los alimentos considerados de lujo, tan es así, que este precepto gravó con una tasa del 20%, la enajenación e importación de caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

La justificación de estas reformas y adiciones, la encontramos en la exposición de motivos de reformas fiscales que envió el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, publicada en el Diario de los Debates de la Cámara de Diputados de 9 de diciembre de 1982. Respecto a esta última reforma, el Ejecutivo Federal en su exposición de motivos argumentó:

"Por lo que hace a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la presente iniciativa se proponen cambios en la tasa general para fijarla en 15% y se establecen una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y productos alimenticios que se encuentren industrializados y una tasa alta para gravar la enajenación y la importación de bienes, así como los servicios que

normalmente son adquiridos o solicitados su prestación por personas de altos recursos económicos; se conservan los alimentos no industrializados a la tasa del 0% preservando en esta forma buena parte de los consumos que integran la llamada canasta del trabajador".¹¹⁴

Por lo ya referido, podemos identificar el antecedente de como fueron reguladas las medicinas, con una tasa del 6%. Por lo que, consideramos que dicho dato debe ser tomado en cuenta en la actualidad, ya que al gravar este rubro, se generaron más problemas que beneficios, razón por la que fue necesario que se derogara en la publicación del Diario Oficial de la Federación de 27 de marzo de 1995.

Reformas de 26 de diciembre de 1990

Las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 1990, provocaron los siguientes cambios:

| Reformas: |
|---|
| Artículo 2-A, fracción I, último párrafo: Consideró que había prestación de servicios cuando los alimentos enajenados, fueran consumidos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenaran. |
| Artículo 2-B, fracción I, inciso b) y último párrafo: Se reformó lo relativo a los jarabes, polvos y concentrados(excepciones a los productos destinados a la alimentación). |
| Artículo 5, segundo párrafo y el párrafo tercero pasó a ser el cuarto párrafo por una adición establecida en esta misma fecha: Reguló lo relativo a los pagos provisionales que realizaran las personas morales y como se calcularía el pago provisional. |
| Artículo 6, primero y segundo párrafos: Reguló lo relacionado con los saldos a favor. |
| Artículo 7: Reguló lo relativo a devolución de bienes enajenados, bonificaciones y descuentos. |
| Artículo 8, segundo párrafo: No consideró enajenación, la transmisión de |

¹¹⁴. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 9 de diciembre de 1982, Año I, Tomo I, No. 48, pp. 108.

propiedad que se realizara por causa de muerte, por fusión o escisión de sociedades, así como la donación.

Artículo 10, primer párrafo: Reguló lo relacionado con las enajenaciones que se efectuaran en territorio nacional.

Artículo 12, tercer párrafo: Reguló que en las enajenaciones a plazo en términos del Código Fiscal de la Federación, se podía diferir el impuesto de conformidad con el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 15, fracciones V, X, incisos b) e i), XII, incisos c) y XVI: Reguló que prestación de servicios estarían exentos, como fue el caso del transporte público terrestre de personas, y los proporcionados a las cámaras de comercio e industria, por mencionar algunos.

Artículo 25, fracción I: Reguló con exención las importaciones temporales o que no llegaran a consumarse de acuerdo a la Ley Aduanera.

Artículo 31: Reguló la importación temporal de enajenación de bienes realizada por residentes en el país a empresas de comercio exterior o maquiladoras de exportación.

Artículo 32, fracción IV, párrafos primero, segundo y quinto: Se reformó lo relativo a las obligaciones de contribuyentes.

Artículo 33, primer párrafo: Reguló la enajenación de un bien o la prestación de un servicio en forma accidental.

Adición:

Artículo 2-D: Reguló que no estaban obligadas al pago del impuesto por la enajenación de bienes, prestación de servicios al público en general que efectuaran, las personas físicas que en el año de calendario anterior hubieren obtenido ingresos y tenido o utilizado activos que no excedieran, respectivamente de 3 millones de pesos y de una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Artículo 4, con una fracción III: Reguló lo relativo a los pagos que efectivamente habían sido erogados en la adquisición de bienes o servicios, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136 fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto había sido trasladado por contribuyentes sujetos al régimen establecido en el Título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.

Artículo 4-A: Reguló a los contribuyentes sujetos al régimen establecido en el Título II-A o en la Sección II del capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 5, con un tercer párrafo, pasando los actuales tercero y cuarto a ser cuarto y quinto párrafos: Reguló como se debían pagar los pagos provisionales.

Artículo 16, con un último párrafo: Reguló la prestación de servicios, relativos al otorgamiento de crédito a través de tarjeta, por parte de los residentes en el extranjero a los residentes en México.

Derogación:

Artículo 15, fracción XI: Se dejó de exentar los servicios prestados por bolsas de

valores.

Artículo 28-A: Reguló lo relacionado con la importación de mercancías para retornar al extranjero en el mismo estado.¹¹⁵

De esta publicación, solo trataremos el contenido de las reformas a los artículos 2-A, fracción I, último párrafo, 2-B, fracción I, inciso b) y último párrafo, en razón de que regularon el rubro de los alimentos.

Del análisis de estas dos normas jurídicas se desprenden los siguientes comentarios:

En los artículos 2-A y 2-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 31 de diciembre de 1982, se reguló como prestación de servicios y se gravó con la tasa general, el consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en donde se enajenaran. Con esta reforma a los últimos párrafos de los artículos en comento se respetaron dichos lineamientos, pero se les agregó otra hipótesis legal, al establecer que también se consideraba prestación de servicios, la enajenación de alimentos efectuada en establecimientos que contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

Cabe señalar que dicha reforma surgió a partir de que se plantearon ante la Cámara de Diputados el 13 de diciembre de 1990 "problemas relacionados con el gravamen a la enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general. Por un lado, se expresó la preocupación de la falta de un adecuado control en el pago del impuesto al valor agregado en los restaurantes que venden comida para llevar, ya que este hecho se presta a que en muchas ocasiones no se

¹¹⁵. De acuerdo al artículo primero transitorio de la Ley que estableció, reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990, esta Ley entraría en vigor el día 1 de enero de 1991.

traslade el impuesto al valor agregado por verdadera prestación de servicios y por ende se observe una competencia desleal¹¹⁶.

De esta manera, podemos observar, que se adicionó este renglón a fin de evitar confusiones, y para que restaurantes, comedores, fondas, y demás establecimientos que vendieran comida para llevar, no tuvieran excusa para no pagar el gravamen que correspondía por la prestación de servicios.

Respecto a la reforma que sufrió el artículo 2-B, inciso b), fracción I, mencionaremos que ésta consistió en incorporar las hipótesis que se regularon en los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios desde el año 1980 y 1982, relativas a los jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabor que al diluirse permitían obtener refrescos.

En realidad las reformas de 26 de diciembre de 1990 a los artículos 2-A y 2-B, solo consistieron en agregar hipótesis que no estaban reguladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin alterar dichas reformas de manera sustancial la estructura de los artículos en comento.

Reformas de 21 de noviembre de 1991

Las modificaciones que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado por publicación de 21 de noviembre de 1991, versaron sobre:

| |
|---|
| Reformas: |
| Artículo 1, segundo párrafo: Se volvió a cambiar la tasa general, la cual quedó fijada en un 10%. |
| Artículo 2-A, fracción I, incisos a) y c) y último párrafo: Se introdujeron algunas |

¹¹⁶. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 13 de diciembre de 1990, Año III, No. 15, pp. 114.

excepciones en el caso de alimentos.

Artículo 2-B, fracción I, inciso c) y último párrafo: Reguló que el impuesto se calcularía aplicando a los valores que señalaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa del 6%, cuando se realizara la enajenación e importación de los productos destinados a la alimentación, a excepción de los que les fuera aplicable la tasa del 0%. Asimismo ordenó aplicar la tasa que establecía el artículo 1(tasa general) a la enajenación de alimentos a que se refería el artículo 2-B, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenaban, inclusive cuando no contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

Artículo 2-C: Reguló que las personas físicas con actividades empresariales, que únicamente enajenaban bienes o prestaban servicios al público en general, no estaban obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hubieren obtenido ingresos por estas actividades y tenido o utilizado activos que no excedieran, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área del contribuyente elevado al año. El valor de los activos se determinaba de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo.

Artículo 3, segundo párrafo: Reguló que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus Organismos Descentralizados y las Instituciones de Seguridad Social, tenían la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realizaran que no dieran lugar al pago de derechos, salvo el caso de los derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua.

Artículo 4, primer párrafo de la fracción I: Reguló el acreditamiento de bienes y servicios, que se utilizaran para realizar actos distintos de la importación.

Artículo 5, segundo párrafo: Reguló lo relativo a los pagos provisionales.

Artículo 8, segundo párrafo: Estableció que no se consideraba enajenación, la transmisión de propiedad que se realizara por causa de muerte, así como la donación.

Artículo 9, fracción VIII: Se exentó al oro, la joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales, cuyo contenido mínimo fuera del 80%.

Artículo 15, fracciones X, incisos c) y d) y XIII: Estableció que estaban exentos en la prestación de servicios, los servicios por los que derivaban intereses, que recibían las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas en operaciones de financiamiento, así como de los que provenían de créditos hipotecarios. Asimismo exento en la prestación de servicios, a los espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presentaba el espectáculo no se ajustaba a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 17, último párrafo: Reguló el pago del impuesto en caso de servicios personales independientes y por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua.

Artículo 20, fracción IV: Exentó el uso o goce de bienes tangibles otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.

Artículo 25, fracción III: Exentó la importación de enajenación de bienes o

| |
|--|
| servicios, que no diera lugar al pago del impuesto al valor agregado. |
| Artículo 27, segundo párrafo: Reguló lo relativo al cálculo del impuesto al valor agregado en caso de importación. |
| Artículo 41, fracción II: Reguló que los Estados que celebraban convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde solicitaban adherirse al Sistema Nacional del Coordinación Fiscal, convenían en no mantener impuestos locales o municipales sobre la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando una u otra se exportaban o fueran de los señalados en los artículos 2-A y 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado |
| Adición: |
| Artículo 15, fracción X, inciso b), con dos párrafos: Estableció que no se exentarían los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollaran actividades empresariales. |
| Artículo 41, con una fracción VI: Reguló que los Estados que celebraban convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde solicitaban adherirse al Sistema Nacional del Coordinación Fiscal, convenían en no mantener impuestos locales o municipales sobre espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que en su conjunto superaran un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derivara de dichas actividades. |
| Derogación: |
| Artículo 2: Reguló los actos que se realizaban en la franjas fronterizas o zonas libres. |
| Artículo 2-D: Reguló la exención para personas físicas. |
| Artículo 4, último párrafo: Reguló parte de lo relativo al acreditamiento. ¹¹⁷ |

De las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 21 de noviembre de 1991, sólo examinaremos las relacionadas con los artículos 2-A, 2-B y 2-C, en virtud de que regularon a rubros relacionados con los alimentos.

Del examen de estos preceptos legales se desprenden las siguientes anotaciones:

El artículo 2-A de 30 de diciembre de 1980, regulo con tasa cero, a la enajenación, de animales y vegetales no industrializados y de agua no gaseosa ni compuesta y hielo, por lo que debemos mencionar, que lo único que se hizo en la reforma publicada el 21 de noviembre de 1991, en los incisos a) y c), fue

¹¹⁷. De acuerdo al artículo primero transitorio del Decreto que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991, el presente decreto entraría en vigor al siguiente día de su publicación.

adicionar casos de excepción, a los que no se aplicaría la tasa del 0%, al ordenarse, que en el caso de los animales y vegetales no industrializados, no se gozaría de la tasa cero cuando se tratara de la enajenación de hule, y en el caso del enajenación del hielo, el agua no gaseosa, ni compuesta, no se aplicaría la tasa antes referida, cuando la presentación fuera en envases menores de diez litros.

En los últimos párrafos de los artículos 2-A y 2-B de 21 de noviembre de 1991, se ordenó que también habría prestación de servicios, cuando el consumo de alimentos se realizará en los establecimientos o lugares en que se enajenaran aún cuando no contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos, sustituyendo esta reforma de 21 de noviembre de 1991, la hipótesis legal que se reguló en 1990, en donde se consideró que también había prestación de servicios, cuando la enajenación de alimentos fuera efectuada en establecimientos que contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos .

Por lo que toca a la reforma al inciso c) de la fracción I del artículo 2-B de 21 de noviembre de 1991, comentaremos, que ésta solo se limitó a eliminar la tasa del 20%, que se encontraba dentro de las excepciones de los productos destinados a la alimentación del artículo 2-B desde el 31 de diciembre de 1982. La tasa del 20%, gravó a alimentos que no eran de primera necesidad y a bienes y servicios, adquiridos o solicitados por personas de altos recursos económicos, en el artículo 2-C, de 1982 a 1991.

El artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue reformado radicalmente, ya que por primera vez se otorgó en la Ley del Impuesto al Valor Agregado exenciones a las personas físicas que se dedicaran a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no obstante que la totalidad o parte de sus actos o actividades no las realizaran con el público en general, exigiéndoles únicamente a estas personas, que reunieran los requisitos de límites de ingresos, es decir, que en el año de calendario anterior, sus ingresos o activos obtenidos por estas

actividades no excedieran, respectivamente, de una cantidad equivalente a 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, ya no refiriéndose este precepto legal, a los rubros que fueron gravados con una tasa del 20% (como la enajenación de caviar, salmón ahumado, angulas y champaña, o de armas de fuego, o de aeronaves, por mencionar algunos ejemplos), en el artículo 2-C de 31 de diciembre de 1982.

De estas reformas, para nosotros la más importante fue la del artículo 2-C, en virtud de que empezó a aplicar la figura de la exención a las personas físicas que se dedicaran a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, figura que en principio pareciera ser benéfica, pero que una vez aplicada acarrea efectos no tan deseables, como es el incremento de los precios, en razón de la imposibilidad por parte de estas personas de recuperar el impuesto al valor agregado que les ha sido trasladado.

No dudamos que el propósito del legislador haya sido el ayudar a dichas personas, pero lamentablemente con la figura de la exención, en la mayoría de los casos no se puede lograr tal propósito.

Reformas de 20 de Julio de 1992

Las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicadas el 20 de Julio de 1992 en el Diario Oficial de la Federación, consistieron en lo siguiente:

| |
|---|
| Reformas: |
| Artículo 5, segundo párrafo: Reguló lo relacionado con los pagos provisionales. |

Adición:

| |
|---|
| Artículo 2-B, fracción I, inciso d): Reguló al caviar, salmón ahumado y a las angulas. ¹¹⁸ |
|---|

De esta publicación, solo analizaremos el contenido de la adición al artículo 2-B, fracción I, inciso d), en razón de que reguló con la tasa general, por estar dentro de las excepciones a los productos destinados a la alimentación de este artículo, a las enajenaciones de caviar, salmón ahumado y angulas, alimentos que en virtud de las reformas al artículo 2-C de 21 de noviembre de 1991 dejaron de regularse en la Ley del Impuesto al Valor Agregado aproximadamente ocho meses, ya que hasta antes de las reformas al artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 21 de noviembre de 1991, fueron regulados con la tasa del 20% en el artículo 2-C de 31 de diciembre de 1982.

El motivo de esta adición, lo encontramos en el Dictamen formulado por Legisladores del H. Congreso de la Unión con motivo de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado del año de 1992, en donde se argumentó:

"El Ejecutivo de la Unión propone se excluyan de la tasa preferencial del 0% en el impuesto al valor agregado, al caviar, salmón ahumado y a las angulas, medida que a juicio de esta comisión es correcta, toda vez que no pueden ser considerados como de primera necesidad los citados productos y toda vez que se ha aceptado que por su naturaleza deben ser tratados de una manera distinta del resto de los alimentos".¹¹⁹

La reforma de 20 de julio de 1992 al artículo 2-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos muestra que no se ha dado el mismo tratamiento a los

¹¹⁸. De acuerdo al artículo único transitorio de la Ley que armonizó diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para la simplificación fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, el presente decreto entraría en vigor al día siguiente de su publicación.

¹¹⁹. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 7 de julio de 1992, Año I, No. 24, pp. 3070.

alimentos de primera necesidad, y a los que no se consideran así, pero sin embargo ambos satisfacen una necesidad elemental, por lo que consideramos, que el tratamiento que se pretende dar, sería inadecuado, ya que bajo que criterio se pueden considerar de primera necesidad o no, si finalmente satisfacen un requerimiento elemental de hombre.

También, sería poco afortunado, gravar a las medicinas con la tasa general, en virtud de que satisfacen una necesidad primordial como es la salud, y aunque en las reformas de 31 diciembre 1982, se les gravó con la tasa del 6%, nunca se les gravó con la tasa general del impuesto al valor agregado, al contrario en vez de aumentarles la tasa, se les ha disminuido, tal como sucedió con la reforma de 27 de marzo de 1995, en donde se ordenó aplicar a las medicinas la tasa del 0%, en vez de la del 6%.

Reformas de 28 de diciembre de 1994

Las reformas a la Ley del impuesto al Valor Agregado publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994, trataron sobre:

| Reformas: |
|--|
| Artículo 2-A, fracción, I inciso e), primer párrafo, II, incisos a) y III: Reguló con tasa del 0%, las enajenaciones de tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como las llantas para dichos tractores. Asimismo gravó con la tasa del 0%, la prestación de servicios que se proporcionaba a los agricultores y ganaderos, siempre que fueran destinados para actividades agropecuarias. Del mismo modo gravó con la tasa en comento el uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se referían los incisos e) y g) de la fracción I del artículo 2-A. |
| Artículo 3, segundo párrafo: Reguló lo relativo al pago del impuesto al valor agregado que realizará la Federación, Estados, Municipios, Organismos Descentralizados e Instituciones Públicas de Seguridad Social. |
| Artículo 4, último párrafo: Reguló el acreditamiento personal. |
| Artículo 5, segundo y cuarto párrafos: Reguló lo relativo a los pagos provisionales. |
| Artículo 9, fracción VIII: Exentó la enajenación de lingotes de oro con un contenido mínimo de 99%. |

Artículo 14, fracción III: Reguló como prestación de servicios el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

Artículo 15, fracciones IV, VI, IX y X incisos b), primer y segundo párrafos y d): Exentó en la prestación de servicios, a los servicios: de enseñanza que prestaran la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados; de transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; de aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya fuera que cubrieran el riesgo de muerte u otorgaran rentas vitalicias o pensiones; que derivaran de intereses que recibieran o pagaran las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento para las que requirieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como la comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

Artículo 17, último párrafo: Reguló que en caso de servicios personales independientes, así como en el caso de suministro de agua proporcionado por el Distrito Federal, Estados, Municipios y Organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dicho servicio, se tenía la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se pagaban las contraprestaciones a favor de quien los prestaba y sobre el monto de cada una de ellas.

Adición:

Artículo 2-A, fracción I, incisos g) y h), fracción II, incisos d) a g): Regulo con tasa del 0% la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación. Asimismo gravó con la tasa del 0%, la enajenación de oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material fuera del 80%, siempre que su enajenación no se efectuara en ventas al menudeo con el público en general. También, gravó con la tasa del 0% a la prestación de servicios proporcionados a los invernaderos hidropónicos, así como lo servicios de despepe de algodón en rama, de sacrificio de ganado y aves de corral y de reaseguro.

Artículo 4-A, segundo párrafo: Reguló que los contribuyentes que en los términos de los artículos 67-G y 119- J de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dejaran de tributar conforme al régimen simplificado o al régimen simplificado a las actividades empresariales para hacerlo de conformidad con el Título II o Título IV, Capítulo VI, Sección I de la citada Ley, acreditarían o en su caso trasladarían el impuesto derivado de las operaciones a crédito efectuadas con anterioridad a la fecha en que dejaron de tributar en los citados regímenes, que no se habían considerado como entradas o salidas en los mismos, en la fecha en que efectivamente se había efectuado su pago o cobro, según correspondiera.

Artículo 15, fracción I: Exentó en la prestación de servicios, a las comisiones y otras contraprestaciones que cubriera el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas

que se originaran con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se debían pagar a terceros por el acreditado.

Artículo 25, fracción VII: Se exentó la importación de oro con un contenido mínimo del 80%.¹²⁰

De estas reformas y adiciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994, solo examinaremos las del artículo 2-A, fracción I, inciso e), g), fracción II, inciso a), d), y f) y fracción III, toda vez éstos inciden en lo relacionado con el rubro de alimentos.

La reforma que sufrió el artículo 2-A, en su fracción I, inciso e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, solo vino a complementar el contenido que este artículo venía regulando, en la misma fracción e inciso desde la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980, en virtud de que se agregó la hipótesis legal, de que la enajenación de las llantas que se ocuparan en los tractores para accionar implementos agrícolas (a excepción de los de oruga), se gravarían con tasa cero.

Asimismo, debemos referir que en la publicación de 28 de diciembre de 1994, en la fracción I, del artículo 2-A, se adicionó el inciso g), en donde se ordenó aplicar la tasa del 0% a la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como sus equipos de irrigación.

Por lo que hace a la reforma que sufrió el inciso a) de la fracción II del artículo 2-A, ésta solo se limitó a adicionar en este inciso, la hipótesis de que la prestación de servicios de erradicación de plagas también estaría sujeta al pago de la tasa del 0%, respetando el demás contenido que este inciso había tenido desde la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 30 de diciembre de 1980.

¹²⁰. De acuerdo al artículo único transitorio de la Ley que reformó, derogó y adicionó diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994, la Ley entraría en vigor a partir del 1 de enero de 1995.

Otros incisos que fueron adicionados a partir de la Ley del impuesto al Valor Agregado de 28 de diciembre de 1994, en la fracción II del artículo 2-A, fueron el d) y el f), que gravaron con tasa cero la prestación de servicios independientes, que se realizaran a favor de los invernaderos hidropónicos, así como los proporcionados en el sacrificio de ganado y de aves de corral.

La reforma de la fracción III, de este artículo 2-A de 28 de diciembre de 1994, que gravó con tasa del 0% el uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se referían los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo 2-A, en donde se gravó con tasa del 0% la enajenación de: "Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial"¹²¹. Respecto al inciso g), pagaban la tasa del 0%, las enajenaciones de "Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como sus equipos de irrigación"¹²². Cabe señalar, que la reforma solo se limitó a adicionar a esta fracción el inciso g.

El porque de estas reformas y adiciones, lo encontramos en la exposición de motivos de reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 9 de diciembre

¹²¹. Artículo 2-A, fracción I, inciso e), publicado en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994.

¹²². Artículo 2-A, fracción I, inciso g), publicado en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994.

"El Ejecutivo Federal a mi cargo estima conveniente proponer a esta H. Legislatura la incorporación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de diversos actos y actividades que estarán sujetas a la tasa de 0%, como son la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controlada o para proteger los cultivos de elementos naturales, equipos de irrigación. Asimismo, se propone que queden sujetos a la citada tasa, la prestación de servicios relacionados con los mencionados invernaderos, la erradicación de plagas, el despepite de algodón en rama, el sacrificio de ganado y aves de corral, y los servicios de reaseguro. Cabe señalar que dicho tratamiento fiscal actualmente se aplica a las citadas enajenaciones y a la prestación de servicios mencionados derivado de la interpretación que se hace de la Ley por parte de las autoridades administrativas; sin embargo, y para dar mayor precisión en su aplicación y seguridad a los contribuyentes, se considera conveniente proponer que su regulación se incorpore a la Ley".¹²³

En nuestra opinión, las reformas y adiciones al artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 28 de diciembre de 1994, fueron benéficas, en virtud de que reflejaron una política de apoyo a las personas que se dedicaran a la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación, y a las que se dedicaran a la prestación de servicios, en invernaderos hidropónicos, de sacrificio de ganado y aves de corral y de erradicación de plagas, lo cual nos parece correcto, porque se necesita fortalecer el sector primario, para así poder ser autosuficientes en materia alimentaria.

¹²³. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 9 de diciembre de 1994, Año I, No. 18, pp. 1374.

Reformas de 27 de marzo de 1995

A continuación se explicaran que entrañaron las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995:

Reformas:

Artículo 1, segundo párrafo: Reguló que el impuesto se calcularía aplicando a los valores que señalaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa del 15%.

Artículo 2-A, fracción I, inciso b), subinciso 2): Reguló con tasa del 0% a la enajenación de leche y huevo, cualquiera que fuera su presentación.

Artículo 2-B: Reguló que el impuesto se calcularía a los valores que señalaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa del 0%, siempre que se tratara de la enajenación de bienes que se realizara al público en general en locales fijos de ventas al menudeo, que dichos locales no tuvieran servicio de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente, y que fueran cualquiera de los siguientes bienes:

I.- Productos destinados a la alimentación, a excepción de:

- a) Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tuvieran naturaleza de alimentos.
- b) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en envases abiertos, utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitían obtener refrescos.
- c) Aquéllos a los que les fuera aplicable el artículo 2-A.
- d) Caviar, salmón ahumado y angulas.

II.- Medicinas de patente.

Se aplicaría la tasa que estableció el artículo 1 a la enajenación de los alimentos a que se refería la fracción I de este artículo, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenaran, inclusive cuando no contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

Artículo 3, segundo párrafo: Reguló que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como los organismos descentralizados y las instituciones de seguridad social, tenían la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realizaran que no dieran lugar al pago de derechos, salvo que se tratara de derechos estatales o municipales por servicio o suministro de agua potable.

Artículo 25, fracción III: Reguló que no se pagaría el impuesto al valor agregado en la importación de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya

prestación en territorio nacional, no dieran lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando se tratará de los señalados en el artículo 2-A.

Artículo 32, primer párrafo, fracción III, último párrafo: Estableció las obligaciones de las personas obligadas al pago del impuesto y de las que realizaran los actos o actividades a que se referían los artículos 2-A y 2-B. Asimismo, ordenó que los contribuyentes estaban obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refería la fracción tercera, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien usara o gozara temporalmente el bien, así lo solicitara. Lo dispuesto en este párrafo no se aplicó tratándose de los contribuyentes a que se referían los artículos 2-A y 2-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 41, fracción II: Reguló que los Estados que celebraran convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde solicitaban adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en términos de la Ley de Coordinación Fiscal, convenían en no mantener impuestos locales o municipales sobre la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exportaran o fueran de los señalados en artículos 2-A, 2-B y 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Adición:

Artículo 2: Reguló que el impuesto se calcularía aplicando la tasa del 10% a los valores que señalaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando los actos o actividades por los que se debía pagar el impuesto se realizaban por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se llevara a cabo en la citada región fronteriza.

Artículo 4, último párrafo: Ordenó que para acreditar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente debía poder comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Derogación:

Artículo 2-A, subincisos 3 a 7 del inciso b) de la fracción I: Reguló que se aplicaría la tasa del 0% a la enajenación de los siguientes bienes: harina de maíz y de trigo y nixtamal, pan y tortillas de maíz y de trigo, aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal, pastas alimenticias para sopa, excluyendo las enlatadas, café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.¹²⁴

De estos preceptos legales, solo analizaremos los artículos 2-A y 2-B, en virtud de regularon a los alimentos y a las medicinas.

¹²⁴ De acuerdo al artículo único transitorio de la Ley que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995, la Ley entraría en vigor el día 1 de abril de 1995.

La reforma al artículo 2-A, numeral 2 de 27 de marzo de 1995, gravó con la tasa del 0% a la leche y al huevo, cualquiera que fuera su presentación, sin embargo debemos señalar que estos alimentos ya gozaban de dicho tratamiento desde 1982. En realidad en esta reforma, se dejó de regular en el numeral 2, a los derivados de la leche, que desde 1982, habían sido regulados en el mismo.

Asimismo, se derogaron los numerales 3 a 7 de la disposición en comento, que desde la Ley de 31 de diciembre de 1982, habían regulado con tasa cero, la enajenación de: la harina de maíz y de trigo, del nixtamal, del pan y las tortillas de maíz y de trigo, del aceite vegetal comestible, de la manteca vegetal y animal, de las pastas alimenticias para sopa(excluyendo las enlatadas), del café, de la sal común, de la azúcar, del mascabado y del piloncillo.

Respecto al cambio que sufrió el artículo 2-B de 27 de marzo de 1995, en su párrafo introductorio, éste radicó en sustituir la tasa que venía regulando este artículo desde el 31 de diciembre de 1982, de un 6% a un 0%. Asimismo, el 27 de marzo de 1995, se adicionó al párrafo introductorio del artículo 2-B, la hipótesis legal, que ordenaba solo aplicar la tasa del 0% a la enajenación de bienes que se realizaba al público en general en locales fijos de ventas al menudeo, siempre que dichos locales no tuvieran servicios de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente, manteniendo de esta forma "la tasa cero sólo a las ventas al consumidor final, con lo cual la enajenación de dichos productos realizadas en las etapas anteriores a ésta, quedarían sujetas a la tasa general. Esto es, todas las etapas de producción estarían gravadas a la tasa general del impuesto al valor agregado y al momento de realizar la venta al consumidor final se aplicaría la tasa del 0%".¹²⁵

La reforma al artículo 2-B, fracción I, inciso a), consistió en adicionar la hipótesis legal, de que inclusive cuando tuvieran naturaleza de alimentos las

¹²⁵. Diario de los Debates(Comisión Permanente), 15 de Marzo de 1995, Año I, No. 14, pp. 586.

bebidas distintas a la leche, estarían gravadas con la tasa general(por estar dentro de las excepciones a los productos destinados a la alimentación que manejó este artículo 2-B), ya que las bebidas distintas de la leche, ya habían sido reguladas en este mismo inciso, fracción y artículo desde 1982.

Debemos mencionar que la redacción del artículo 2-B, fracción I, inciso b) de 27 de marzo de 1995, que reguló dentro de las excepciones de los productos destinados a la alimentación de este artículo, a los jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en envases abiertos, utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitían obtener refrescos, fue la misma que se contempló en el inciso referido en la reforma de 1990.

Cabe señalar que la reforma al artículo 2-B, fracción I, inciso c), de 27 de marzo de 1995, consistió en regular dentro de las excepciones de los productos destinados a la alimentación de este artículo, a aquellos a los que les fuera aplicable el artículo 2-A, sustituyendo esta reforma la hipótesis que desde 1991, se había regulado en este mismo inciso, en donde se ordenó no aplicar la tasa del 6% a los productos destinados a la alimentación a los que les fuera aplicable la tasa del 0%.

En 1992, el rubro de caviar, salmón ahumado y angulas, fue gravado con la tasa del 10%, por estar dentro de las excepciones a los productos destinados a la alimentación del artículo 2-B a los que les era aplicable la tasa del 6%, lo cual se reformó el 27 de marzo de 1995, ya que en la reforma al artículo 2-B, fracción I, inciso d), se ordenó aplicar la tasa general a los alimentos en comento, por estar dentro de las excepciones a los productos destinados a la alimentación a los que les era aplicable la tasa del 0%.

Del mismo modo, la redacción del artículo 2-B, fracción II de 27 de marzo de 1995, sufrió modificaciones, pero solo en la tasa que de un 6% paso a 0%.

Por último, el cambio que sufrió el último párrafo del artículo 2-B de 27 de marzo de 1995, consistió en aplicar la tasa del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado solo a la fracción I del artículo 2-B, y no como se establecía en 1991, a todo el artículo del ordenamiento en comento.

En nuestra opinión, esta reforma fue saludable, ya que la tasa del 6%, que había gravado a los productos destinados a la alimentación y a las medicinas, se modificó a tasa 0%. Lo anterior en virtud de la demanda social en el sector salud y alimentario, ya que desgraciadamente no somos autosuficientes, en estos rubros, y en el sector salud los servicios que se ofrecen, son deficientes, por lo que incrementar el impuesto al valor agregado en alimentos y medicinas, implica necesariamente afectar a las capas más desprotegidas de nuestra sociedad.

Reformas de 15 de Diciembre de 1995

En las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 15 de diciembre de 1995, se hicieron los siguientes cambios:

| Reformas: |
|--|
| Artículo 2-A, fracción I, inciso b): Reguló con la tasa del 0% la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación (en donde también se señalaron excepciones). |
| Artículo 4, penúltimo párrafo: Reguló que el derecho de acreditamiento era personal para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y que no podía 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 solo lo podía efectuar la sociedad escidente. |
| Artículo 15, fracción XII, inciso c): Reguló que en la prestación de servicios no se pagaría el impuesto por los servicios proporcionados a las cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reunieran. |
| Artículo 17, cuarto párrafo: Reguló que en caso de servicios personales independientes, así como en el caso de los servicios de suministro de agua y |

recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, Municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tenía la obligación de pagar el impuesto en el momento que se pagaban las contraprestaciones a favor de quien los prestaba y sobre el monto de cada una de ellas.

Artículo 31: Reguló que en los casos en que la Ley Aduanera establecía como importación temporal a la enajenación de bienes realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior, a empresas que contaran con programa de importación temporal para producir artículos de exportación aprobado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial o aquellas catalogadas como maquiladoras de exportación, se consideraba que el enajenante exportaba dichos bienes para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 32, primer párrafo, fracción III, tercer párrafo: Reguló las obligaciones de las personas obligadas al pago del impuesto y de las que realizaban actos o actividades a que se refería el artículo 2-A. Asimismo, ordenó que los contribuyentes estaban obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refería la fracción tercera, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien usara o gozara temporalmente el bien, así lo solicitara. Lo dispuesto en este párrafo no se aplicó tratándose de los contribuyentes a que se refería el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 41, fracciones I, II, III: Reguló que los Estados que celebraran convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde solicitaban adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, convenían en no mantener impuestos locales o municipales sobre: actos o actividades por los que debía pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que derivaran de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación debía pagarse dicho impuesto, excepto en la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, así como la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido; la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exportaran o fueran de los señalados en los artículos 2-A y 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; los bienes que integraban el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

Adición:

Artículo 5, tercer párrafo, en donde pasaron los párrafos tercero, cuarto y quintos a ser cuarto, quinto y sexto: Reguló que las sociedades escindidas efectuaran los pagos provisionales en el primer ejercicio siguiente a la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escindió.

Artículo 15, fracción XV: Exentó la prestación de servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que prestaban los organismos descentralizados de la Administración Pública, Federal

o del Distrito Federal, de los Gobiernos Estatales o Municipales.

Artículo 17, quinto párrafo: Reguló que tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provinieran de operaciones contratadas con personas físicas que no realizaran actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tenía la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se expedía el comprobante por los mismos en el que se trasladara el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se percibiera en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurriera primero.

Artículo 18-A: Reguló que se consideraba como valor para efectos del cálculo del impuesto al valor agregado, el valor real de los intereses devengados cuando éstos derivaran de créditos relacionados con actos o actividades gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refería el artículo 7-B, fracción III, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista podía disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; de enajenaciones con pago diferido del precio por los que se generaran intereses, y de operaciones de arrendamiento financiero.

Artículo 19, segundo párrafo: Reguló que se daría el tratamiento que la Ley del Impuesto al Valor Agregado estableció para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Artículo 29, fracción VII: Reguló que para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se consideraba exportación de bienes o servicios, la enajenación de bienes importados temporalmente que hicieran las empresas catalogadas como maquiladoras de exportación a otras empresas también catalogadas como maquiladoras de exportación, siempre que dichos bienes no cambiaran de régimen aduanero.

Artículo 41, último párrafo: Reguló que para efectos del artículo 41, se entendía por automóvil nuevo el que se enajenaba por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o distribuidor o se utilizara por primera vez en el territorio nacional después de efectuada la importación definitiva.

Derogación:

Artículo 2-B: Reguló que el impuesto se calcularía a los valores que señalaba la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa del 0%, siempre que se tratara de la enajenación de bienes que se realizara al público en general en locales filios de ventas al menudeo, que dichos locales no tuvieran servicio de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente, y que fueran cualquiera de los siguientes bienes:

I.- Productos destinados a la alimentación, a excepción de:

- a) Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tuvieran naturaleza de alimentos.
- b) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en

envases abiertos, utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

- c) Aquéllos a los que les fuera aplicable el artículo 2-A.
- d) Caviar, salmón ahumado y angulas.

II.- Medicinas de patente.

Se aplicaría la tasa que estableció el artículo 1 a la enajenación de los alimentos a que se refería la fracción I de este artículo, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenaran, inclusive cuando no contaran con instalaciones para ser consumidos en los mismos.¹²⁶

De los cambios que se realizaron, solo abordaremos al contenido de la reforma al artículo 2-A, que reguló los rubros de medicinas y alimentos, gravándolos con tasa cero.

Es decir el artículo en comento, antes de la reforma de manera específica señalaba los bienes que estarían gravados con la tasa del 0%, y a partir de 15 de diciembre de 1995 la disposición es genérica, ya que por ejemplo todas las bebidas distintas de la leche son gravadas con la tasa del 15% no obstante que tengan la naturaleza de alimentos.

Por lo que podemos observar que esta reforma, solo vino a reafirmar el compromiso de no dañar económicamente el ingreso de la población mexicana, en virtud de que se siguió aplicando la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación y a las medicinas, ya que de no haberse hecho así, se hubiera provocado un mayor deterioro en la economía familiar, toda vez, que aunado a esto se sufría la peor crisis económica, como consecuencia del error de diciembre de 1994.

¹²⁶ De acuerdo al artículo primero transitorio del Decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras, publicado el 15 de diciembre de 1995, el decreto entraría en vigor el 1 de enero de 1996.

Reformas de 29 de diciembre de 1997

Las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1997, consistieron en lo siguiente:

Reformas:

Artículo 2- C: Reguló que las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenaban bienes o prestaran servicios al público en general, no estaban obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos que no excedieran de \$ 1, 000, 000. 00 por dichas actividades. La cantidad a que se refería este párrafo se actualizaría anualmente, en el mes de enero en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 4, fracción III: Reguló lo relativo a los pagos efectivamente erogados en la adquisición de bienes o servicios de que se tratara, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto había 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 Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 12, tercer párrafo: Reguló que en las enajenaciones a plazo en términos del Código Fiscal de la Federación, el impuesto correspondiente al valor de la enajenación excluyendo los intereses, se podía diferir conforme fueran efectivamente recibidos los pagos; el impuesto que correspondía a los intereses se podía diferir al mes en que estos 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 fueran exigibles.

Artículo 15, fracción X, inciso b), primer párrafo, e inciso d): Reguló que no se pagaría el impuesto al valor agregado, por la prestación de los siguientes servicios: "b).- Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones....."

d).- Provenzan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación".

Artículo 18-A, primer párrafo, fracción I, inciso b), primer párrafo y el último párrafo del artículo: Reguló que: "Se considerará como valor para los efectos del cálculo

del impuesto, el valor real de intereses devengados cuando éstos deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero a que se refiere el artículo 7-B, fracción III, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en créditos otorgados a través de contratos de apertura de crédito o cuenta corriente en los que el acreditado o cuentacorrentista pueda disponer del crédito mediante el uso de tarjetas expedidas por el acreedor; de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación por las que se generen intereses de operaciones de arrendamiento financiero, cuando se opte por diferir el impuesto que corresponda a los intereses hasta el mes en que sean exigibles..... Cuando la operación del crédito se encuentre pactada en moneda extranjera, la ganancia cambiaría devengada en el período de que se trate, expresada como proporción del saldo promedio del principal en el mismo período, se sumara a la tasa de interés correspondiente al mismo período..... En las enajenaciones de bienes a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, cuando se opte por diferir el impuesto que corresponda a los intereses hasta el mes en que sean exigibles, se estará a lo dispuesto en este artículo, únicamente cuando se pague el impuesto sobre el total del precio pactado en el momento en que se efectúa la enajenación".

Adición:

Artículo 4-B: Reguló que los contribuyentes sujetos al régimen establecido en la Sección III del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debían expedir la documentación comprobatoria de sus actividades en la fecha en la que efectivamente se cobraban los bienes enajenados o los servicios prestados.

Artículo 12, cuarto, quinto, sexto y séptimo párrafos, pasando los que eran los párrafos cuarto y quinto a ser octavo y noveno párrafos: Reguló que cuando los intereses a que se referían los dos párrafos anteriores, fueran exigibles por períodos mayores a un mes y no se recibía el pago de los mismos durante un período consecutivo de tres meses, el contribuyente podía diferir el impuesto de los intereses exigibles no cobrados a partir del cuarto mes, hasta el mes en que efectivamente se recibía el pago de los mismos. Asimismo, estableció que tratándose de arrendamiento financiero solo era aplicable lo dispuesto en los dos párrafos anteriores en el caso de operaciones efectuadas con el público en general. Del mismo modo, ordenó que lo dispuesto en los párrafos tercero a sexto de este artículo, fuera aplicable siempre que el contribuyente no hubiere 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.

Artículo 18-A, con dos párrafos finales: Reguló que cuando no se recibía el pago de los intereses devengados mensualmente durante un período de tres meses consecutivos, el contribuyente podía, a partir del cuarto mes, diferir el impuesto de los intereses que se devengarán a partir de dicho mes, hasta el mes en que efectivamente se recibía el pago de los mismos. Asimismo, ordenó que tratándose de operaciones de crédito o de arrendamiento financiero, pactadas en moneda extranjera celebradas con el público en general, podía optarse por considerar como valor para los efectos del cálculo del impuesto, en lugar del valor real de los

intereses devengados a que se refería este artículo, el valor de los intereses devengados.

Artículo 19, con un último párrafo: Reguló, que se consideraba prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se diera, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convinieran sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitieran los activos de la persona moral de que se tratara.

Artículo 25, con una fracción VIII: Exentó la importación de vehículos que se realizara conforme el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpliera con los requisitos y condiciones que señalara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Artículo 32, con último párrafo: Reguló que las personas físicas a las que se refería la Sección III, Capítulo VI, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que únicamente enajenaban bienes o prestaban servicios al público en general, que en el año de calendario anterior habían obtenido ingresos mayores de \$ 1, 000, 000. 00, en lugar de la contabilidad a que se refería la fracción I de este artículo, debían llevar el registro de sus ingresos diarios efectuando la separación de los actos o actividades por los que debía pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales esta ley liberaba de su pago. Asimismo, por lo que se refería a sus compras debían contar con los comprobantes que reunieran los requisitos fiscales.

Derogación:

Artículos 35: Reguló que las personas físicas que enajenaran bienes o prestaran servicios, cuando fueran causantes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarían el impuesto al valor agregado en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, salvo que las autoridades fiscales les estimaran el valor de sus actividades por las que se debía pagar el impuesto.

Artículo 35-A: Reguló que las personas físicas que eran contribuyentes menores en los términos del artículo 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que habían optado por pagar el impuesto conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o bien dejaran de estar en los supuestos para ser considerados como tales en los términos de dicha Ley, por el año en que ejercían la opción o dejaran de estar en los supuestos señalados, cumplirían con las obligaciones a que se refería el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Artículo 35-B: Reguló, que si los contribuyentes que dejaban de ser menores, dentro del año de calendario en que ello ocurría, aportaban sus bienes en calidad de socios a una sociedad mercantil para formar parte de su activo fijo, no estaban obligados a pagar el impuesto al valor agregado por esa enajenación. Lo dispuesto en este artículo solo era aplicable si el contribuyente dejaba de ser menor sin que mediara el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Artículo 36: Reguló que los contribuyentes menores expedirían comprobantes simplificados en los términos del artículo 115-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta; cuando un contribuyente menor optara por pagar el impuesto conforme al régimen general de la citada Ley o dejara de estar en los supuestos para ser considerado como tal en los términos de la misma, se entendía que dejaba de ser menor para los efectos del impuesto al valor agregado.

Artículo 37: Reguló que para los efectos de la estimación que realizaban las autoridades fiscales, se tomaba en cuenta el importe de compras efectuadas; inventarios de mercancías de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que estaban establecidos los negocios; número de trabajadores que tuvieran a su servicio y sueldos de que disfrutaban; pagos de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social; impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; cantidades que habían cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos; retiros en efectivo y en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encontraba ubicado el negocio; informaciones recabadas de terceros y, en general, todos los elementos de juicio que podían utilizarse para la estimación del valor de las actividades por las que se debía pagar el impuesto¹²⁸

De las reformas referidas, aludiremos al artículo 2-C, por su relación con la producción de alimentos.

La reforma que sufrió este artículo, ordenó que las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, no pagarían el impuesto al valor agregado, siempre que en el año de calendario anterior, hubieren obtenido ingresos que no excedieran de \$ 1, 000, 000. 00, cantidad que se actualizaría anualmente en el mes de enero en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, sustituyendo la hipótesis legal que se reguló en el artículo 2-C de 1991, misma que ordenó, que las personas antes mencionadas, no pagarían el impuesto en comento, si en el año de calendario anterior habían obtenido ingresos por dichas actividades y tenido o utilizado activos (cuyo valor se determinaba conforme a la Ley del Impuesto sobre el Activo), que no excedieran respectivamente, de una cantidad de 77 y 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

¹²⁸. De acuerdo al artículo primero del Decreto que eximió del pago de diversas contribuciones federales, publicado el 29 de diciembre de 1997, el decreto entrará en vigor el 1 de enero de 1998.

Asimismo, en esta reforma se adicionó una obligación más que debían cumplir las personas físicas que reguló este precepto legal, ya que éstas aparte de recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectuaban, debían adecuarse a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es de resaltar, que aunque el artículo 2-C sufrió reformas, en lo relativo a la exención, se siguió aplicando a las personas físicas que se dedicaran a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, lo cual no permitía recuperar el impuesto pagado, lo que generó que los precios del bien, se incrementaran, para así poder recuperar el impuesto pagado, lo cual afectó directamente al consumidor final.

Reforma de 31 de diciembre de 1999

Los cambios que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado por publicación de 31 de diciembre de 1999, consistieron en lo siguiente:

Reformas:

Artículo 3º, tercer párrafo: Reguló que la Federación y sus organismos descentralizados efectuarían igualmente la retención en los términos del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al valor Agregado, cuando adquirieran bienes, los usaran o gozaran temporalmente o recibieran servicios de personas físicas o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país en el supuesto de la fracción III del mismo artículo.

Artículo 4: Reguló que el acreditamiento consistía en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resultara de aplicar a los valores señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la tasa que correspondía según fuera el caso.

Artículo 5, cuarto y quinto párrafo: Reguló que el pago provisional era la diferencia entre el impuesto que correspondía al total de las actividades realizadas en el período por el que se efectuaba el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que correspondía el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, ordenó que los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto al valor Agregado estaban obligados a efectuar pagos provisionales mensuales, debían efectuar en el primer mes de la segunda mitad

| |
|---|
| del ejercicio el ajuste del impuesto correspondiente a los pagos provisionales. |
| Artículo 6, primer párrafo: Reguló que cuando en la declaración de pago provisional resultara saldo a favor, el contribuyente podía acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le correspondía en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor. |
| Artículo 7, segundo párrafo: Reguló que el contribuyente que recibía el descuento, la bonificación o la devolución de los bienes que habían sido enajenados, respecto de los cuales hubiera identificado el impuesto al valor agregado en los términos del artículo 4, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o del cuarto párrafo del citado artículo, disminuiría el impuesto cancelado o restituido del monto del impuesto acreditable; cuando el monto del impuesto acreditable resultara inferior al monto del impuesto que se cancelara o restituyera, el contribuyente pagaría la diferencia entre dichos montos al presentar la declaración de pago provisional que correspondiera al período en que recibía el descuento, la bonificación o efectuará la devolución. |
| Adición: |
| Artículo 1-A, fracción, incisos c) y d): Reguló que estaban obligados a efectuar la retención del impuesto al valor agregado que se les trasladaba, los contribuyentes que recibían servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas físicas o morales, y que recibían servicios prestados por comisionistas, cuando éstos fueran personas físicas. |
| Artículo 2º.-A, fracción I, inciso b), con el numeral 4: Reguló dentro de las excepciones a los productos destinados a la alimentación a los que no les era aplicable la tasa del 0%, a los saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios. |
| Artículo 4º.-A, con un tercer párrafo: Estableció que para efectos de este artículo se consideraba impuesto acreditable el que correspondía en términos del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. |
| Artículo 5, con un quinto y sexto párrafos, pasando los párrafos quinto y sexto a ser séptimo y octavo: Reguló que para determinar el impuesto del ejercicio se aplicará el siguiente procedimiento: |
| a) A los valores de los actos o actividades que se realizaban en el ejercicio, se les aplicaba la tasa que correspondía de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado. |
| b) Se sumaban los montos de los saldos a favor del impuesto al valor agregado que resultaban en las declaraciones de pago provisional del ejercicio y en el ajuste a los pagos provisionales, cuya devolución se hubiera solicitado. |
| c) Al monto del impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio que resultaba en los términos del artículo 4o. de esta ley, se le adicionaba el monto de los pagos provisionales del citado impuesto que correspondían al mismo ejercicio, el impuesto pagado correspondiente al ajuste a que se refería la fracción III de este artículo, el impuesto que se hubiere retenido al contribuyente en términos de esta ley durante dicho ejercicio y, en su caso, el saldo a favor del impuesto al valor agregado que resultaba en la declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que no se hubiera solicitado su devolución. |

En ningún caso podía solicitarse la devolución del saldo a favor que se había adicionado en los términos de este inciso.

d) La cantidad que resultaba en los términos del inciso a) de este artículo, se adicionaba con el monto que se determinaba de conformidad con el inciso b) que antecede y se disminuía con el monto que se determinaba conforme al inciso anterior. El resultado que se obtenía de esta operación era el impuesto del ejercicio.

Asimismo, reguló que el impuesto del ejercicio se pagaría mediante declaración que se presentaría ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.¹²⁹

De estas reformas, comentaremos lo que ordenó el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 4), en razón de que este artículo reguló lo relativo a alimentos.

En realidad en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 31 de diciembre de 1999, solo se adicionó al artículo 2-A, una excepción más en el caso de los productos destinados a la alimentación, es decir se estableció aplicar la tasa general del 15%, y no la tasa del 0%, a la enajenación de saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

Los motivos de esta adición los podemos encontrar en el Dictamen que elaboraron legisladores de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, publicado en la Gaceta Parlamentaria de 12 de diciembre de 1999, en donde se expuso:

"En virtud de que se han presentado controversias en los Tribunales, derivadas de interpretaciones erróneas de los contribuyentes en el sentido de que la tasa del 0% pudiera ser aplicable a los insumos utilizados para la elaboración de alimentos y medicinas de patente, esta Comisión de Hacienda y Crédito Público propone que se precise en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que dicha tasa sólo debe aplicar a los productos que se destinen exclusivamente a la alimentación y a las medicinas de patente, ya que las materias primas que se

¹²⁹. De acuerdo al artículo primero transitorio de la Ley que reformó, adicionó, y derogó diversas disposiciones fiscales, publicado el 31 de diciembre de 1999, el decreto entraría en vigor el 1 de enero de 2000.

utilizan para su producción pudieran ser igualmente utilizados para la elaboración de productos diversos.¹³⁰

Aunque en esta reforma se agregó una excepción más a los productos destinados a la alimentación, no cambió la política de seguir gravando a los productos destinados a la alimentación y a las medicinas con tasa 0%, hecho que demuestra, que gobernantes y legisladores tomaron en cuenta las circunstancias económicas que prevalecían en el país, frente a la necesidad inegable de tener que recaudar más.

La disposición en comento actualmente establece:

"Artículo 2o.-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

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

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los

¹³⁰. Gaceta Parlamentaria, 12 de diciembre de 1999, pp. 35

concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

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

d)

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación...

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

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

a) Los prestados directamente a los 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 en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c) Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos...

f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral....

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo....

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa de 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta ley".

Cabe señalar que el artículo 2-A, desde su instauración en 1980 ha gravado con la tasa del 0% a los alimentos, y aunque en un período de tiempo(1982-1995), se aplicó la tasa cero solo a la llamada canasta del trabajador, nunca se incrementó dicha tasa, al contrario en 1995 se extendió el beneficio de la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación, que de 1982 a 1995 estuvieron gravados con la tasa del 6% en el derogado artículo 2-B, ya no siendo la regulación de los alimentos del artículo 2-A tan específica, sino genérica, demostrándose que la tendencia ha sido favorecer a la población, a fin de que pueda obtener uno de los principales satisfactores para su sobrevivencia, que son lo alimentos, por ello la propuesta del actual Presidente de la República de gravar con la tasa del 15% a los alimentos, nos parece inviable, ya que pretender gravar a los alimentos, traería consecuencias negativas como la falta de pago del impuesto del valor agregado en dicho rubro y la evasión a la hacienda pública, en virtud de que dicha propuesta es considerada por muchos sectores como el obrero, el campesino, entro otros, como inhumana e insensible, en virtud del bajo poder adquisitivo de la mayoría de las familias, ya que buena parte de sus ingresos la aplican a la compra de alimentos. Además, ha quedado demostrado que a lo largo de estos veintiún años de vigencia del impuesto al valor agregado, nunca se ha gravado a los alimentos con una tasa mayor al 6%.

Respecto a las medicinas, se ha dado una marcada tendencia a no gravarlas con tasas excesivas, ya que los servicios de salud no son suficientes para satisfacer las demandas de la sociedad, así de una tasa del 6%(regulación que tuvo de 1982-1995), paso a una tasa del 0%, que desde 1995 hasta la fecha prevalece.

Consideramos que la tasa del 0%, ha sido benéfica para la mayoría de los mexicanos, en virtud de que ha reflejado una política de apoyo por parte de los legisladores hacia la población, a fin de que las familias mexicanas no vean mermadas sus necesidades alimentarias y de salud, por lo que la eliminación de la tasa cero, en las situaciones que prevalecen en el país no sería apropiada, en razón de que se estaría afectando a una inmensa cantidad de mexicanos que viven sumidos en la pobreza o que a veces solo les alcanza para comer, y por ende desde el 32.5% hasta el 43.2% de sus ingresos los aplican en la compra de alimentos.

CAPITULO III

ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1. Sujeto

Hemos de referir que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como ordenamiento legal tributario regula una relación jurídico tributaria, que establece un "enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quien competente determinarlo y exigirlo"¹³¹. Por ello, y dada la importancia que tienen los sujetos activo y pasivo en dicha relación, a continuación señalaremos a quienes les corresponde el derecho de exigir y la obligación de cumplir, dentro de la relación jurídica tributaria de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

3.1.1. Sujeto Activo

El sujeto activo es "el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago del tributo; en esas condiciones, compete a la Federación, a las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y a los Municipios, como entidades jurídicas de Derecho Público"¹³² ser sujetos activos, ya que de conformidad "con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la

¹³¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, ob. cit., pp. 337-338.

¹³² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, ob. cit., pp. 218.

Constitución mexicana, el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, puede recaer indistinta, sucesiva o simultáneamente, en tres tipos de autoridades: La Federación, los Estados y los municipios.....Además de estas autoridades también pueden asumir el carácter de sujetos activos de las obligaciones fiscales, los organismos fiscales autónomos o entidades parafiscales, como también se les denomina, quienes por mandato legal asumen el carácter de sujetos activos de la obligación fiscal. Ejemplo de este tipo de organismos autónomos o parafiscales, lo constituyen en México el Instituto Mexicano del Seguro Social(IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores(INFONAVIT)".¹³³

Sin embargo, la "coexistencia en un mismo país de un Fisco Federal, de uno local o estatal, y de otro municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provocan que los tres Fiscos tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos"¹³⁴, dado que "no existe un poder tributario reservado a los Estados, aun cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. Es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados"¹³⁵. Cabe señalar, que no se "sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento de este problema de manera dispersa y contradictoria. Por consiguiente, las reglas respectivas aparecen consignadas en diversos preceptos que, a mayor gravedad, no guardan mucha relación entre sí. Tales preceptos son los artículos 124, 73, fracción XXIX, 73, fracción VII, 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118, fracción I".¹³⁶

¹³³. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, ob. cit., pp. 77.

¹³⁴. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 141.

¹³⁵. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit., pp. 231.

¹³⁶. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit, pp. 143.

Por lo tanto, tal como lo afirmado nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el sistema de competencias tributarias en México, está estructurado de la siguiente forma:

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 151-156 Primera Parte

Página: 149

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Volumen 6, página 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969 Unanimidad de veinte votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Volúmenes 151-156, página 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S. A. de C. V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Atanasio González Martínez.

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXXI
Página: 1891

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1o. Concurrencia de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos. 2o. Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación; y 3o. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Amparo administrativo en revisión 121/54. Martínez Esteban y coags. 27 de agosto de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Franco Carreño. Relator: Octavio Mendoza González.

Así en, "México el Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos federales, estatales y municipales y para ello creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante ley de 22 de Diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 del mismo mes...

La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. La ley, además, establece cuáles son y como se constituyen los organismos relativos a la materia de la coordinación fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento".¹³⁷

Por ello, la "coordinación fiscal queda conceptualizada como una relación concertada, igualitaria y soberana entre la Federación y los Estados, basada en la

¹³⁷. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob.cit, pp. 141-142.

celebración de convenios públicos que tiene por objeto coordinar el ejercicio de las potestades que les corresponden, comprometiéndose a formar un sistema nacional de contribuciones uniforme en el país, que comprende también al Distrito Federal y a los Municipios, mediante la participación en los ingresos federales y la supresión o suspensión de las contribuciones locales que sean materia de dicha concertación".¹³⁸

Cabe señalar, que la Ley de Coordinación Fiscal, no solo se limita regular los convenios que celebre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a fin de que reciban participaciones, sino que también regula los convenios de colaboración administrativa, que pueden celebrar las Entidades Federativas con la Secretaría antes referida, cuyo propósito se traduce en que los Estados puedan ejercer funciones de recaudación, fiscalización y administración sobre los impuestos federales. El fundamento de los convenios de colaboración administrativa, lo encontramos en el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, que establece:

"El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones del Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente.

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario

¹³⁸. CARBALLO BALVANERA, Luis, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", Tercera época, No. 64, Año VI, Abril 1993, pp. 72.

Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación”.

Sobre la coordinación fiscal y los convenios de coordinación en materia de administración, el Poder Judicial Federal, sostiene:

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Tesis: VI.2o.95 A

Página: 735

CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA CELEBRADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CON LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. LA DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES MATERIA DE LOS MISMOS, NO ES OBLIGATORIO QUE SE REALICEN CONJUNTAMENTE POR LAS PARTES CONTRATANTES. La colaboración fiscal establecida en los convenios administrativos celebrados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las entidades federativas, para la determinación y liquidación de contribuciones fiscales, no significa pérdida de atribuciones de la autoridad a quien corresponde legalmente su ejercicio, sino una armonización en su aplicación tendiente a evitar la doble o triple tributación que pudiera generar la concurrencia en materia fiscal entre la Federación y los Estados, en impuestos susceptibles de ser determinados y liquidados por ambas instancias de autoridad, en términos de los artículos 73, fracción VII, 117 y 124 constitucionales, como sucede, entre otros, con el impuesto al valor agregado, situación que se resuelve al celebrar convenios administrativos cuyo propósito es que sólo un nivel de gobierno establezca determinado gravamen, distribuyéndose el ingreso derivado de este tributo y fijando las bases para su recaudación; por tanto, la solicitud de información al contribuyente relacionada con el impuesto al valor agregado realizada únicamente por autoridades fiscales federales sin participación de alguna autoridad de la entidad federativa en que tiene su domicilio el contribuyente requerido, no es ilegal, máxime si el convenio administrativo faculta expresamente a que el ejercicio de atribuciones pueda realizarse en forma separada o conjunta por las partes contratantes.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 29/97. Antonio Pérez Romero. 16 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-1, página 165, tesis de rubro: "COMPETENCIA CONCURRENTE. LA COLABORACIÓN FISCAL NO IMPLICA DELEGACIÓN DE FACULTADES, SINO CONCURRENCIA DE LAS MISMAS. ACUERDO A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA DE ESTE ÚLTIMO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA VEINTIUNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES."

Octava Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1988

Página: 165

COMPETENCIA CONCURRENTE. LA COLABORACION FISCAL NO IMPLICA DELEGACION DE FACULTADES, SINO CONCURRENCIA DE LAS MISMAS. ACUERDO A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA LA COLABORACION ADMINISTRATIVA DE ESTE ULTIMO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL DIA VEINTIUNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES. La colaboración fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que corresponden, ni tampoco desconcentración, sino una armonización en su ejercicio, para evitar la doble o triple tributación que se genera en los impuestos en los que existe coincidencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas, o sea en impuestos que pueden ser determinados y liquidados tanto por el gobierno federal, como por los locales, artículos 73, fracción VII, 117 y 124 del Código Político, como sucede, entre otros, con el Impuesto al Valor Agregado. En la exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, en torno a la coincidencia tributaria, el legislador señala que, como a norma suprema no hace una separación respecto de las fuentes impositivas que correspondan a la Federación, por una parte, y a las entidades federativas, por la otra, salvo lo que se previene en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que determina la competencia exclusiva de la Federación en determinados tributos, pero en cuya clasificación no se encuentran las fuentes de ingresos más importantes como lo es, entre otros, el Impuesto al Valor Agregado, ello provoca una doble y hasta triple tributación, porque existe coincidencia fiscal, según la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en relación con los artículos 124 y 115 de la norma suprema. La coincidencia fiscal puede superponer desordenadamente varios gravámenes sobre los contribuyentes. Para solucionar este problema, se han realizado acuerdos con objeto de que sólo un nivel de gobierno establezca determinado gravamen compartiendo el ingreso derivado de éste y fijando las bases de colaboración administrativa para la recaudación. Así pues, interpretando el artículo VIGESIMOPRIMERO del acuerdo en comento, en concordancia con la exposición

de motivos, resulta claro que la coordinación de facultades no implica ninguna delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración, tanto en la participación de los ingresos, cuanto en su administración, con el objeto fundamental de evitar la doble o triple tributación, pues las entidades que celebren los convenios deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos o a mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la hubiere, en tanto dura el convenio.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1383/88. Limpieza y Servicios, S.A. 5 de octubre de 1988. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.

Una vez referido de manera general, quienes son los sujetos activos, y la forma en que se coordinan, pasaremos a señalar quien es el sujeto activo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El sujeto activo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la Federación, sin embargo, de acuerdo a lo que establece el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje , campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se

considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en los artículos 2-A y 2-C de esta ley.

III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

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

V. Uso o goce temporal de casa habitación.

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

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

VII. La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por

organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

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

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

Por lo que, los sujetos activos que podrían gravar el impuesto al valor agregado serían la Federación, los Estados o los Municipios(Vía Legislaturas de los Estados), pero en razón de que las Entidades Federativas convinieron adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, solo recibirán participaciones por lo que se llegue a recaudar de manera global por concepto de este impuesto, de acuerdo a lo que se establezca en la Ley de Coordinación Fiscal, por lo tanto, el único sujeto activo que grava los actos o actividades señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la Federación, limitándose las Entidades Federativas, a recaudar, fiscalizar y administrar dicho gravamen, siempre y cuando celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un convenio de coordinación en materia de administración

3.1.2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo, es "aquella persona física o jurídica que por imperio de la ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria estando por tanto, obligada a cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo".¹³⁹ Por lo que la "calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los

¹³⁹ JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, cuarta edición, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. Ecafsa, 1998, pp. 262.

gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que esta calidad recaiga en el Estado, tampoco es improbable que pueda ocurrir. En efecto, en los casos que la ley tenga previstos de manera expresa, los entes públicos podrán tener este carácter. Esta situación se encuentra en diferentes preceptos de la legislación fiscal mexicana"¹⁴⁰

Asimismo, es sujeto pasivo "el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

En este segundo caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación".¹⁴¹

Hemos de referir, que en la doctrina se han hecho muchas clasificaciones de sujetos pasivos, pero nosotros solo atenderemos por su sencillez y claridad a la clasificación que nos proporciona el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, que atiende al sujeto pasivo contribuyente u obligado directo, al sujeto pasivo obligado solidario, al sujeto pasivo obligado subsidiario o por sustitución, al sujeto pasivo obligado por garantía y a la responsabilidad objetiva.

El sujeto pasivo contribuyente u obligado directo, es aquel sobre el que "recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal,.... toda vez que es quien con cargo a su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos".¹⁴²

¹⁴⁰. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, ob. cit., pp. 142.

¹⁴¹. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ob.cit, pp. 119.

¹⁴². ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit., pp. 184.

El sujeto pasivo obligado solidario, "es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo...., como puede ser: un vínculo laboral (obrero-patrón), la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil, etcétera. ".¹⁴³

Respecto al sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución, podemos referir que es "aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo....Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc".¹⁴⁴

Por lo que hace al sujeto pasivo obligado por garantía, es aquella "persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente...El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último".¹⁴⁵

¹⁴³. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit., pp. 184-185.

¹⁴⁴. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit., pp. 186

¹⁴⁵. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit., pp. 188, 190.

La responsabilidad objetiva, "se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación".¹⁴⁶

Del mismo modo, debemos referir que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo, "es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo....., donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho",¹⁴⁷ lo cual sucede en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en su artículo 1:

"Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios...".

¹⁴⁶. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, ob. cit., pp. 192

¹⁴⁷. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob.cit., pp. 147.

En este orden de ideas la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece:

Séptima Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 139-144 Tercera Parte

Página: 78

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero no esta obligada a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Amparo en revisión 1532/79. Agustín Corona Romero y otros (acumulados). 27 de octubre 1980. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres.

De lo anterior, se desprende que los sujetos pasivos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son las personas físicas o morales que en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, aunque en realidad quien cubre el impuesto es el llamado consumidor final.

3.2. Objeto.

El objeto es "la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición. Dicho objeto, por tanto, existe jurídicamente y será imputable a la persona física o

moral que se coloque en términos de la ley en el mismo"¹⁴⁸ es decir, "la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo, por ejemplo, tratándose del impuesto sobre la renta su objeto esta constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, etc".¹⁴⁹

El objeto, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra contemplado en su artículo 1, el cual ordena:

"Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios..."

En este orden de ideas, se desprende que el objeto del impuesto al valor agregado son los actos o actividades que realicen las personas físicas o morales, en donde se enajenen bienes, se presten servicios independientes, se otorgue el uso o goce temporal de bienes o se importen bienes o servicios.

¹⁴⁸. PLASCENCIA RODRÍGUEZ; José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (Indetec), 1994, pp. 22.

¹⁴⁹. SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, ob. cit., pp. 233.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al respecto sostiene que:

Séptima Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 217-228 Primera Parte

Página: 91

VALOR AGREGADO, EL ARTICULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION. Del análisis relacionado de los artículos 1o., 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se advierte que esta contribución tiene como hechos imponible la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de ellos no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente a pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 1o. citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo de tributo enajena los bienes o presta los servicios, materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aún se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir un servicio razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.

Volúmenes 217-228, página 79. Amparo en revisión 7744/83. Molino Harinera El Rosal, S. A. 6 de enero de 1987. Mayoría de catorce votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro, y Presidente del Río Rodríguez. Disidentes: Cuevas Mantecón, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, y Moreno Flores. Ponente: Santiago Rodríguez Roldán. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Volúmenes 217-228, página 79. Amparo en revisión 9940/83. Ciba Geige Mexicana, S. A. 6 de enero de 1987. Mayoría de catorce votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro y Presidente del Río Rodríguez. Disidentes: Cuevas Mantecón, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco, González Martínez y Moreno Flores. Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretario: Roberto Terrazas Salgado.

Volúmenes 217-228, página 79. Amparo en revisión 1885/84. David González Corona. 6 de enero de 1987. Mayoría de catorce votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro y Presidente del Río Rodríguez. Disidentes: Cuevas Mantecón, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco, González Martínez y Moreno Flores. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretaria: Martha Moyao Núñez.

Volúmenes 217-228, página 79. Amparo en revisión 1903/84. Refugio del Carmen Lozano Taylor. 6 de enero de 1987. Mayoría de catorce votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro y Presidente del Río Rodríguez. Disidentes: Cuevas Mantecón, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco, González Martínez y Moreno Flores. Ponente: Ulises Schmill Ordóñez. Secretaria: Martha Moyao Núñez.

Volúmenes 217-228, página 79. Amparo en revisión 488/84. Despepitadora Río Mayo, S. A. 13 de enero de 1987. Mayoría de catorce votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Schmill Ordóñez, Díaz Romero, Olivera Toro y Presidente del Río Rodríguez. Disidentes: Castañón León, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco, González Martínez y Moreno Flores. Ponente: Victoria Adato Green de Ibarra. Secretario: Benjamín Soto Cardona.

A fin de comprender detalladamente las hipótesis que forman el objeto del impuesto al valor agregado, explicaremos cada acto o actividad que grava este gravamen.

La primera hipótesis legal a la que nos referiremos es la relativa a la enajenación de bienes:

El término enajenación, significa la transmisión "legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de ese acto".¹⁵⁰ es decir, consiste en " la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos".¹⁵¹

Respecto a la palabra bien, ésta procede "del latín BONUM, que significa dicha, bienestar. El verbo BEARE significa hacer feliz."¹⁵² entonces por bien entendemos "aquellas cosas que aprovechan a los hombres, esto es, que los hacen felices: hacer felices es servir".¹⁵³ Asimismo, por bien entendemos desde un punto de vista jurídico, "todo aquello que pueda ser objeto de apropiación".¹⁵⁴

El Código Civil en el artículo 747, que es con el que inicia su Libro Segundo dedicado a los bienes, dice que pueden ser objeto de apropiación todas las cosas que no estén excluidas del comercio, y en los subsecuentes artículos se sigue refiriendo a los bienes con la palabra cosas identificando así ambos vocablos.¹⁵⁵ El

¹⁵⁰. DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, cuarta edición, México, Ed. Porrúa, 1975, pp. 202.

¹⁵¹. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, vigésima quinta edición, México, Ed. Porrúa S.A de C.V. y Universidad Nacional Autónoma de México, 2001, pp. 1271.

¹⁵². DE IBARROLA, Antonio, Cosas y Sucesiones, séptima edición, México, Ed. Porrúa, 1999, pp. 79.

¹⁵³. DE IBARROLA, Antonio, Cosas y Sucesiones, ob.cit., pp. 79.

¹⁵⁴. ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil II (Bienes, Derechos reales y sucesiones), vigésima novena edición, México, Ed. Porrúa, 1998, pp. 67

¹⁵⁵. Cfr. GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, El Patrimonio(El pecuniario y el moral o Derechos de la Personal y Derecho Sucesorio), cuarta edición, México, Ed. Porrúa, México, 1993, pp. 51.

término cosa ha sido definido como "toda realidad corpórea o incorpórea interior o exterior al ser humano, susceptible de entrar en una relación de derecho a modo de objeto o materia de la misma, que les sea útil, tenga individual propia y sea sometible a un titular".¹⁵⁶

De esta forma podemos entender que hay enajenación de bienes, cuando una persona, transmite legalmente el dominio de una cosa de la cual es titular o le pertenece a otra, misma que puede ser objeto de apropiación, por no estar fuera del comercio.

Cabe señalar que en la regulación que se da a la enajenación de bienes en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador no dió pauta a que el contribuyente interpretara que se debía considerar enajenación de bienes, en virtud de que proporcionó un catálogo de actos o actividades de lo que se considera enajenación de bienes, en el artículo 8 de esta ley, al establecer:

"Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

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

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en los párrafos primero y segundo del

¹⁵⁶ GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, El Patrimonio(El pecuniario y el moral o Derechos de la Personal y Derecho Sucesorio), ob. cit., pp. 52.

artículo 7 de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1-A y 3, tercer párrafo de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo 7 de esta Ley*.

A su vez el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14, establece:

*Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos:
 - a) En el acto en que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado el derecho.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
 - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto

de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

- b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectuó a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que lo representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.
- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideraran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales".

Apreciamos que los anteriores preceptos legales, dan un tratamiento específico, a ciertas transmisiones de dominio, al regular de manera detalla a rubros como las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor, las aportaciones a una sociedad o asociación, el traslado de propiedad de un bien efectuado mediante arrendamiento financiero, la transferencia de propiedad de un bien realizada a través de un fideicomiso, el factoraje financiero, la fusión o escisión de sociedades, etc.

Una vez que hemos descrito que se entiende por enajenación de bienes, pasaremos a desarrollar la siguiente hipótesis legal que contempla la Ley del impuesto al Valor Agregado, la cual comprende a la prestación de servicios independientes.

Entendemos que hay prestación cuando existe la: "Acción y efecto de prestar.// Cosa o servicio exigido por una autoridad o convenido en un pacto. // Cosa o servicio que un contratante da o promete al otro.// Tributo, renta o servicio pagadero al señor, al propietario o a alguna entidad corporativa".¹⁵⁷ De la misma forma se entiende por prestación "a la acción de prestar: servicio exigible por la ley y la obligación de hacer algo".¹⁵⁸

Por el término servicio, entendemos el provecho "o utilidad que resulta a uno de lo que otro ejecuta en atención suya"¹⁵⁹. También se ha definido al servicio como "la acción y efecto de servir; manera de servir o atender; trabajo

¹⁵⁷. PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Tomo II, México, Ed, Porrúa, 2000, pp. 1237.

¹⁵⁸. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 12.

¹⁵⁹. PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Tomo II, ob. cit., pp. 1444.

determinado realizado en beneficio de alguien".¹⁶⁰ Y se es independiente porque esta "exento de dependencia".¹⁶¹

En consecuencia, la prestación de servicios "será la acción de prestar, o la obligación de hacer un trabajo determinado realizándolo en beneficio de alguien"¹⁶², o bien, habrá prestación de servicios independientes, cuando la conducta de una persona se dirige a proporcionar un provecho o utilidad a otra persona, a fin de beneficiarla, de la cual no es subalterno o subordinado, obviamente a cambio de una contraprestación.

Pero, para efectos de aplicación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la misma ley, la que nos refiere que se debe entender por prestación de servicios independientes, al establecer en su artículo 14:

"Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el 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 tecnológica.

¹⁶⁰. PLASCENCIA RODRÍGUEZ; José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 12.

¹⁶¹. *Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98* Diccionario Actual de la Lengua Española, © 1995 Bibliograf, S.A., Barcelona.

¹⁶². PLASCENCIA RODRÍGUEZ; José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 12

- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso goce temporal de bienes.

No se considerara prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial*.

Apreciamos, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aparte de gravar las obligaciones de hacer en forma genérica, también grava prestación de servicios en forma específica al regular actos, como el transporte de personas o bienes, el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento, el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución, entre otros. Asimismo, la ley en comento no solo regula como prestación de servicios, a las obligaciones de hacer, que son las que generalmente se relacionan más con este rubro, sino también a las obligaciones de dar y a las obligaciones de no hacer.

En relación al rubro correspondiente al uso o goce temporal de bienes, podemos mencionar lo siguiente:

El Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 1049, establece que el uso "da derecho para percibir de los frutos de una cosa ajena los que basten a las necesidades del usuario y su familia, aunque ésta aumente". Asimismo, mencionaremos, que el uso es "un derecho real, temporal, vitalicio salvo pacto en

contrario, no transmisible, ni enajenable o gravable, para usar de una cosa ajena y tomar de ella los frutos necesarios para el usuario y su familia".¹⁶³

Por lo que hace al goce, este se traduce en el disfrute "de una cosa o derecho".¹⁶⁴ o en la acción "y efecto de gozar o disfrutar una cosa".¹⁶⁵

Asimismo el término temporal expresa lo relativo "al tiempo, en oposición a perpetuo, eterno".¹⁶⁶

Por lo tanto hay uso o goce temporal de bienes, cuando una persona tiene el derecho de disfrutar de un bien o cosa ajena y tomar de ella los frutos necesarios para él y su familia, por un lapso de tiempo, en donde puede haber una contraprestación.

Al igual que en la enajenación de bienes y la prestación de servicios independientes, la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos de una correcta aplicación de la misma, establece que se debe de entender por uso o goce temporal de bienes, al ordenar en su artículo 19:

"Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

¹⁶³. GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, El Patrimonio (El pecuniario y el moral o Derechos de la Personal y Derecho Sucesorio), ob. cit., pp. 437.

¹⁶⁴. DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, ob.cit., pp. 229.

¹⁶⁵. PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Tomo I, ob. cit., pp. 735.

¹⁶⁶. Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98 Diccionario Actual de la Lengua Española, © 1995 Biblograf, S.A., Barcelona.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por períodos previamente convenidos mediante pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se transmitan los activos de la persona moral de que se trate".

Por, último nos referiremos al último rubro que constituye parte del objeto del impuesto al valor agregado, el cual consiste en la importación de bienes o servicios.

Respecto a la importación, esta ha sido definida como la "introducción de mercancías, capitales y servicios extranjeros en el mercado interior de un país".¹⁶⁷ es decir, es "la introducción a territorio nacional de mercancías y prestación de servicios, para ser destinados a consumo interno".¹⁶⁸

Cabe señalar, que en México la Ley Aduanera regula a dos tipos de importaciones, la definitiva y la temporal. De acuerdo al artículo 96 de esta ley :

"Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado".

Por lo que toca a la importación temporal, este ordenamiento legal en su artículo 106, ordena:

¹⁶⁷. ZHAMIN- MAKAROVA, Borísov, Diccionario de Economía Política, México, D.F., Ed. Grijalbo, S.A., 1997, pp. 110.

¹⁶⁸. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano, ob. cit., pp. 1619.

"Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado...".

No obstante lo anterior, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para efectos de su aplicación, en su artículo 24 refiere que se debe entender por importación de bienes o servicios, al establecer:

"Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país.
Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

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

En síntesis, el objeto de la contribución conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, es un elemento esencial de aplicación estricta, es decir, que no admite aplicación supletoria, y esto es perfectamente comprensible ya que

sin el objeto de la contribución, el contribuyente no conocería el motivo por el que se le está obligando a pagar el impuesto, incluso, de no existir dicho elemento, las autoridades fiscales sin motivo tratarían de cobrar contribuciones no establecidas dentro del marco legal.

1.3. Base.

La base gravable es un elemento "de carácter cuantitativo tratándose de la determinación de montos de cualquier gravamen"¹⁶⁹, es decir, "es la cantidad a la que se aplica la tasa impositiva para determinar la contribución respectiva".¹⁷⁰ Dicho en otras palabras, "la base es la cuantificación que resulta de la evaluación de la capacidad contributiva en concreto del sujeto pasivo, en función del objeto del impuesto y que determinará el quantum de la obligación tributaria".¹⁷¹

Es el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el que nos proporciona el procedimiento y los elementos para conformar la base gravable, para así saber cual será el impuesto al valor agregado que se va a pagar. Al respecto, dicho precepto legal ordena:

"El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

.....

I.-

II.-

¹⁶⁹. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 24.

¹⁷⁰. GARCÍA LEPE, Carlos y HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, Modalidades de la Enajenación en el IVA, ob.cit., pp. 42.

¹⁷¹. TRON, Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, cuarta edición, México, Ed. Themis, S.A de C.V., 1994, pp. 75.

III.-

Para determinar el impuesto del ejercicio se aplicará el siguiente procedimiento:

a) A los valores de los actos o actividades realizados en el ejercicio, se les aplicará la tasa que corresponda de conformidad con esta ley.

b) Se sumarán los montos de los saldos a favor del impuesto al valor agregado que resulten en las declaraciones de pago provisional del ejercicio y en el ajuste a los pagos provisionales, cuya devolución se hubiera solicitado.

c) Al monto del impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio que resulte en los términos del artículo 4o. de esta ley, se le adicionará el monto de los pagos provisionales del citado impuesto que correspondan al mismo ejercicio, el impuesto pagado correspondiente al ajuste a que se refiere la fracción III de este artículo, el impuesto que se hubiera retenido al contribuyente en términos de esta ley durante dicho ejercicio y, en su caso, el saldo a favor del impuesto al valor agregado que resulte en la declaración del ejercicio inmediato anterior, por el que no se hubiera solicitado su devolución.

En ningún caso podrá solicitarse la devolución del saldo a favor que se hubiera adicionado en los términos de este inciso.

d) La cantidad que resulte en los términos del inciso a) de este artículo, se adicionará con el monto que se determine de conformidad con el inciso b) que antecede y se disminuirá con el monto que se determine conforme al inciso anterior. El resultado que se obtenga de esta operación será el impuesto del ejercicio.."

De acuerdo al artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, son actividades que se gravan en esta ley, por lo que a continuación analizaremos las formas para identificar la base gravable en cada una de ellas.

ENAJENACIÓN DE BIENES

Se considera como valor en las enajenaciones



El precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

Si se determina con posterioridad el precio



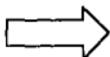
Cuando el precio pactado sea cierto y determinable con posterioridad, el impuesto se pagará hasta que pueda ser determinado; si únicamente parte del precio es determinable con posterioridad, sólo el impuesto correspondiente a dicha parte se diferirá. Los intereses moratorios y penas convencionales, darán lugar al pago del impuesto en el mes en que se paguen.

Pagos efectivamente recibidos



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.

Pago diferido del impuesto por concepto de intereses



Para los efectos del párrafo anterior, 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.

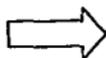
Cuando los intereses a que se refieren los dos párrafos anteriores, sean exigibles por periodos mayores a un mes y no se reciba el pago de los mismos durante un periodo consecutivo de tres meses, el contribuyente podrá diferir el impuesto de los intereses exigibles no cobrados a partir del cuarto mes, 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.

Arrendamiento Financiero



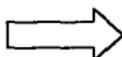
Tratándose de arrendamiento financiero sólo será aplicable lo dispuesto en los dos párrafos anteriores en el caso de operaciones efectuadas con el público en general.

Total del precio
pactado por
ejercicio



Lo dispuesto en los párrafos tercero a sexto de artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 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.

Pagos anticipados para
efectos del pago del
Impuesto.



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.

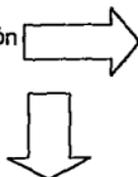
Las cantidades entregadas al enajenante, incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.

Al respecto, podemos afirmar que fue acertado que el legislador contemplara en la Ley del Impuesto Agregado las hipótesis jurídicas que se dan en el comercio al momento de efectuar las enajenaciones, para calcular la base gravable en las mismas, ya que al tomar en cuenta las diversas formas de enajenación que se dan en las actividades comerciales, se evita que muchos contribuyentes escapen a la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, pretextando que no reciben el pago de los actos o actividades gravadas de manera inmediata.

¹⁷² Cfr. Artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal 2001, Tomo I, México, Ed. Talleres Gráficos de México, 2001, pp. 20.

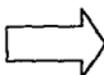
PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Se considera como valor en la prestación de servicios



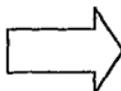
El total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Pagos por servicios que presten las personas morales



Tratándose 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.

Intereses que deriven de mutuo y de otras operaciones de financiamiento.



En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

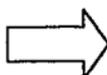
173

Respecto a la prestación de servicios, nos parece adecuado que para calcular la base gravable, no solo se tome en cuenta la contraprestación pactada que paga la persona que solicita el servicio al contribuyente, en razón de que ésta debe ser lo más exacta posible, a fin de que el contribuyente no cubra un pago menor al fisco, lo cual perjudicaría al erario público.

¹⁷³ Cfr. Artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal 2001, ob.cit., pp. 28.

USE O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Se considera como valor en el uso o goce temporal de bienes.



La contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.¹⁷⁴

Es decir, en el uso o goce temporal de bienes, para determinar la base gravable, al igual que en la enajenación de bienes y en la prestación de servicios, se engloba a otros conceptos que se cobren al consumidor final. Esto refleja que el legislador quiso que la determinación de la base fuera lo más correcta, para que se pague lo justo por impuesto al valor agregado, y a fin de que el contribuyente pudiera realizar un correcto acreditamiento de este gravamen.

¹⁷⁴. Cfr. Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal 2001, ob. cit. pp. 28.

IMPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS

Valor en importación



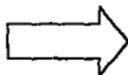
En la importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Se tomará en cuenta el valor que corresponda a la enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios



Tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III y V del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Adquisición o uso o goce temporal de bienes intangibles enajenados o proporcionados por no residentes en el país, o uso o goce temporal de bienes tangibles entregados en el extranjero).

Bienes exportados Temporalmente.



Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

175

En la importación de bienes y servicios, podemos observar que la determinación de la base gravable, está muy ligada a la Ley Aduanera, debido a que en esta se nos proporcionan los demás elementos para determinar de manera correcta la base gravable en este rubro.

¹⁷⁵ Cfr. Artículo 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Legislación Fiscal 2001, ob. cit. pp. 34.

Cabe señalar, que en todos los casos referidos, las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la base gravable en el impuesto al valor agregado, debido que dicha facultad se desprende del artículo 39 de la Ley en comento, disposición que a la letra establece:

"Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben".

En este artículo, es donde se faculta a las autoridades fiscales para calcular la base gravable, que generalmente se da, cuando el contribuyente no hizo la determinación de la misma, la hizo de manera incorrecta o no tomó en cuenta el procedimiento señalado en la Ley. Por ello, no es ilegal que en determinadas circunstancias sea la autoridad fiscal y no el contribuyente el que determine la base gravable a fin de calcular el impuesto al valor agregado a pagar.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa(antes Tribunal Fiscal de la Federación), sobre la base sostiene:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VI. No. 63. Marzo 1985.

Tesis: II-TASS-7251

Página: 727

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- BASE DEL MISMO EN CASO DE DETERMINACION PRESUNTIVA.-

En el caso de que la autoridad fiscal determine estimativamente los ingresos de los causantes del impuesto sobre el valor agregado, corresponderá a éstos comprobar el importe del impuesto que se les trasladó, a efecto de reducir dicha cantidad al impuesto que corresponda después de aplicar la tasa correspondiente al monto estimado.(45)

Revisión No. 724/83.- Resuelta en sesión de 13 de marzo de 1985, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretario: Lic. Marcos García José.

En esta orden de ideas, el Poder Judicial Federal, sostiene que:

Octava Epoca

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV, Noviembre de 1994

Tesis: I. 4o. A. 807 A

Página: 547

VALOR AGREGADO. LEY DEL IMPUESTO AL. PUEDEN DETERMINARSE CONTRIBUCIONES RESPECTO DE LA, POR PERIODOS INFERIORES A DOCE MESES. Si bien el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sólo autoriza a la autoridad hacendaria a liquidar períodos completos de doce meses, este numeral debe interpretarse armónicamente con el diverso 64 del Código Fiscal de la Federación que permite, dentro de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, la determinación de créditos fiscales o contribuciones omitidas en el último ejercicio de doce meses por el que se hubiere presentado o debió presentarse la declaración respectiva, así como aquellos correspondientes al período transcurrido entre la fecha de terminación de dicho ejercicio y el momento en que se ejerzan las facultades de comprobación, incluso la fracción VII del mismo artículo autoriza la liquidación de períodos menores a doce meses; por lo anterior, se concluye que la autoridad puede revisar períodos fraccionados y, en su caso, determinar los créditos omitidos en tales períodos.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 334/94. Administrador Contencioso "2" de la Administración General Jurídica de Ingresos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público (Industrias Cerco Malla, S.A. de C.V.), 8 de junio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: Mayra Villafuerte Coello.

Revisión fiscal 624/94. Administrador Central de lo Contencioso de la Administración General Jurídica de Ingresos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otras (Distribuidora Ralemak, S.A.)- 1o. de junio de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Por todo lo referido, podemos concluir que la base gravable es una de los elementos mas importantes que debe estar contemplado en ley, en virtud de que si no se señalara el procedimiento a seguir para calcular la misma, las autoridades fiscales cometerían una serie de abusos en la determinación del impuesto, empleando el método que más les conviniera para determinar el impuesto a pagar, prestándose esto a grandes injusticias, lo cual violaría el principio de certeza o certidumbre que debe regir a toda contribución.

1.4. Tasa.

La tasa "es la expresión proporcional o progresiva que aplicada a la base del impuesto da como resultado el monto específico de la obligación tributaria.

En efecto, la tasa o tarifa es una proporción matemática de la base, usualmente expresada en tanto por ciento, que especifica el monto del impuesto".¹⁷⁶

En otras palabras, como la "tasa de un gravamen se designa generalmente, a la cantidad expresada en porcentaje a percibir por la administración tributaria en dinero o en especie.

La aplicación de tasas diversas obedece a ciertos aspectos de política fiscal. Así, se establece en las leyes la aplicación de tasas reducidas a actividades benéficas, al desarrollo económico y, por el contrario, se aplican tasas altas a actividades menos benéficas o definitivamente nocivas a dicho desarrollo".¹⁷⁷

La Ley del impuesto al Valor Agregado, maneja tres tipos de tasas, que son la general del 15%(Artículo 1), la aplicable a la franja fronteriza de 10%(artículo 2)

¹⁷⁶. TRON, Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, ob. cit., pp. 75.

¹⁷⁷. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 25-26.

y la de 0% aplicable a los rubros regulados en el artículo 2-A, disposiciones que por su importancia se transcriben:

"Artículo 1.....

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

"Artículo 2. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores que señala esta ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa de 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

Para efectos de esta Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 Kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a

10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional".

"Artículo 2o.-A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

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

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

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

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

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

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

a) Los prestados directamente a los 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 en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c) Los de pasteurización de leche.

d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e) Los de desepite de algodón en rama.

f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g) Los de reaseguro.

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa de 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta ley".

Cabe señalar que la aplicación de tres tasas distintas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado obedece a realidades diferentes, por ejemplo con la implantación de la tasa del 15%, se buscó incrementar la recaudación federal participable y, en consecuencia, fortalecer las haciendas públicas estatales, quienes también verían incrementadas sus participaciones por concepto del citado impuesto, a través de los mecanismos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal.¹⁷⁸

Asimismo, la implantación de la tasa del 10%, buscó que no se afectara la competitividad del comercio mexicano en la región fronteriza,¹⁷⁹ por ello se entiende que no se aplique tasa del 15% en dicha zona. Del mismo modo, la aplicación de la tasa del 0%, buscó evitar el efecto en cascada del impuesto, que se había presentado principalmente en la exención a rubros relacionados con alimentos.

Sobre las tasas del quince por ciento y del diez por ciento que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomó: VI, Septiembre de 1997

Tesis: P. CXXXIX/97

Página: 207

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN

¹⁷⁸. Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, Año 1, No. 14, 15 de Marzo de 1995, pp. 586.

¹⁷⁹. Cfr. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, Año 1, No. 14, 15 de Marzo de 1995, pp. 586.

DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. 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 una mayor capacidad contributiva. Ahora bien, al establecerse en el artículo 1o. 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 clasificar como indirecto, el monto o 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 al precio 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. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Gúitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número CXXXIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VI, Septiembre de 1997

Tesis: P. CXXXVIII/97

Página: 208

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DE UNA TASA MENOR CUANDO LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS SE REALICEN POR RESIDENTES EN LA REGIÓN FRONTERIZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995). El artículo citado respeta el principio de equidad tributaria al establecer la aplicación de una tasa del diez por ciento sobre los actos o actividades gravados, cuando ellos se realicen por residentes en la región fronteriza, ya que siendo el consumo el objeto de este impuesto indirecto, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios, resulta un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquélla con otras naciones altera los patrones de consumo, por lo que al establecer el legislador una

tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento se infiere, inclusive, el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho, respetándose, por ende, el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 1772/95. Isaías García Calvillo y otros. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1989/96. Maximino Rubén Cerón López. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo en revisión 1981/95. Enlaces Radiofónicos, S.A. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

Amparo en revisión 3047/96. Juan Ricardo Juárez Castillo. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número CXXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.

Asimismo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre la tasa del 0%, establece:

Cuarta Época.

Instancia: Segunda Sala Regional de Occidente (Guadalajara)

R.T.F.F.: Cuarta Época. Año III. No. 27. Octubre 2000.

Tesis: IV-TASR-XXVIII-366

Página: 235

ARTÍCULO 2-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN.- COMPRENDE CUALQUIER INSUMO QUE RESULTE NECESARIO PARA SER UTILIZADO EN LA COMPOSICIÓN DE UN ALIMENTO DE CONSUMACIÓN DIRECTA.-

El artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, dispone que la enajenación de medicinas de patente y los productos destinados a la alimentación, se encuentran sujetos a la tasa del 0% de tal impuesto, salvo las excepciones que en el mismo dispositivo se señalan. Ahora bien, en el supuesto de que tales mercancías revistan la calidad de materias primas cuya utilización forzosamente deba ir encaminada a la composición de un producto alimenticio de consumación directa, es evidente que dichos bienes también se encuentran sujetos al pago de dicha tasa por tal contribución, ello en razón de que no obstante tales insumos deban ser transformados mediante un proceso de industrialización, finalmente son destinados a la alimentación, al conformar en determinado porcentaje el producto final, siendo parte indispensable del mismo, y constituyendo éste el estatuto legal aplicable y al no haber asentado mayor delimitación en este sentido el legislador, es evidente que estos bienes encuadran en el rubro en comento, en base a que en el presente caso estamos ante la aplicación de normas sustantivas que prevén lineamientos para la determinación de una contribución, que de conformidad con lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación estricta. En ese mismo sentido, debe entenderse a su vez que la importación de tales bienes se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado, puesto que el artículo 25, fracción III, de la misma ley especial en la materia, para tal efecto, remite a la disposición analizada en primer orden. (11)

Juicio No. 2159/99-04-02-2.- Sentencia de 28 de febrero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ana María Múgica y Reyes.- Secretario: Lic. Manuel Antonio Figueroa Vega.

No obstante, que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5 hace referencia a la tasa o tarifa, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado solo se aplica la tasa, ya que alude a una proporción o porcentaje, que se aplica a los actos o actividades que grava esta ley, y no a criterios de progresividad como sucede generalmente con la tarifa.

La tasa, es un elemento que no admite interpretación, es decir, al contribuyente solo se le puede aplicar las tasas que están reguladas en ley, con la finalidad de que las autoridades fiscales no puedan discrecionalmente exigir otro porcentaje de retención, arguyendo que el retenedor no aplicó una tasa correcta, por lo que el sujeto pasivo al conocer el porcentaje que deberá aplicar al momento de determinar la base, salvaguarda su interés jurídicamente tutelado.

Una vez que hemos analizado todos los elementos esenciales que regula el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, desarrollaremos el último elemento que forma parte de las contribuciones, que aunque no se regula en este precepto legal, es obligatoria su observancia por Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos referimos al sexto elemento esencial, que es el de la época de pago.

3.5. Época de pago.

La época de pago "es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o momento que para ese efecto señala la ley".¹⁸⁰

Es decir, en "la norma fiscal se establece, generalmente, el plazo para cumplir la obligación de pago".¹⁸¹

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene:

Séptima Época
 Instancia: Pleno
 Fuente: Apéndice de 1995
 Tomo: Tomo I, Parte SCJN
 Tesis: 162
 Página: 165

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que

¹⁸⁰. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, ob. cit. pp. 125.

¹⁸¹. LASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, ob. cit., pp. 27

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 exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia 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.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

En el mismo sentido, la Corte sostiene que es inconstitucional el no contemplar en el supuesto normativo el elemento época de pago, criterio que a continuación se transcribe:

Quinta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice al Tomo XCVII

Tomos: .

Tesis: 294

Página: 556

CONTRIBUCIONES, COBRO DE. Es violatorio de garantías, cuando no se apoya en las disposiciones terminantes de la ley.

Quinta Época:

Tomos V, pág. 863. Amparo directo. Manuel M. Conde, Sucs. 28 de marzo de 1919. Unanimidad de nueve votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomos VIII, pág. 912. Amparo en revisión. "Antuñano y Cruz". 9 de mayo de 1921. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomos XIII, pág. 698. Amparo en revisión. Rogelio Gómez y Hno. 11 de octubre de 1923. Unanimidad de nueve votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XX, pág. 656. Amparo en revisión. Contreras Escobar Roberto. 22 de marzo de 1927. Unanimidad de ocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XXII, pág. 760. Amparo en revisión. "El Aguila", S. A. 31 de marzo de 1928. Unanimidad de ocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Por todo lo antes expuesto, podemos afirmar, que la época de pago debe estar establecida en la ley fiscal, es decir, se debe señalar expresamente en la disposición normativa cuando se pagarán los impuestos, ya que el incumplimiento de dicho criterio genera la inconstitucionalidad de la contribución.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en sus artículos 5 y 33, establece en que fechas se debe hacer el pago del impuesto al valor agregado, al ordenar:

"Artículo 5. El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.

Las sociedades escindidas efectuarán los pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la escisión, en los mismos plazos en que la sociedad escidente los realizaba en el ejercicio en que se escindió. En el caso de la sociedad que surja con motivo de una fusión, ésta efectuará los pagos provisionales a su cargo, a partir del mes en que ocurra la fusión, en los mismos

plazos en que los efectuaba la sociedad que le hubiera aportado activos en mayor cuantía. En los ejercicios siguientes a la escisión o fusión, según se trate, las sociedades escindidas o la que surja con motivo de la fusión, deberán efectuar sus pagos provisionales en los mismo periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta...

Los contribuyentes que de conformidad con esta ley estén obligados a efectuar pagos provisionales mensuales, efectuarán en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio el ajuste del impuesto correspondiente a los pagos provisionales.....

Las personas morales pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, salvo que se trate de sociedades que tengan el carácter de controladoras en los términos del párrafo noveno del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio. Las personas físicas pagaran el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas dentro del período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio. Los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les solicite, en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se puedan tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características".

"Artículo 33. Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que deba pagar impuesto en los términos de esta ley, el

contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 28 de esta ley. En estos casos no formulará declaración anual ni de pago provisional ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

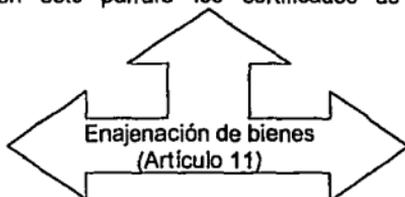
Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, Jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 10.-A, fracción I de esta ley".

Respecto al momento en que se debe pagar el impuesto al valor agregado, los artículos 11, 17, 22 y 26 de la ley en comento, establece, que en la enajenación de bienes, en la prestación de servicios, en el otorgamiento del uso o goce de temporal de bienes o en la importación de bienes o servicios, se genera la obligación de pago del impuesto cuando:

Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta hipótesis cuando la persona a la que se envíe o entregue el bien, no tenga obligación de recibirlo o de adquirirlo.

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. No quedan comprendidos en este párrafo los certificados de participación inmobiliaria.

Se expida el comprobante que ampare la enajenación.



Se pague parcial o totalmente el precio, salvo los casos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo señale.

En el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el prestador de servicios.

Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

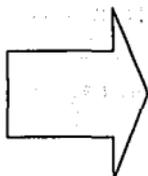
Tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos. Las cantidades entregadas a quien proporcione el servicios incluyendo los depósitos, se entenderán pagos anticipados.



En el caso de servicios personales independientes, así como en los casos de suministro de agua y de recolección de basura proporcionados por el Distrito Federal, Estados, Municipios, organismos descentralizados, así como por concesionarios, permisionarios y autorizados para proporcionar dichos servicios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de los intereses moratorios derivados del incumplimiento de obligaciones, excepto cuando provengan de operaciones contratadas con personas físicas que no realicen actividades empresariales, con residentes en el extranjero o con personas morales comprendidas en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Personas morales no contribuyentes), se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se expida el comprobante por los mismos en el que se traslade el impuesto en forma expresa y por separado o cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, lo que ocurra primero.

Uso o goce temporal de Bienes. (Artículo 22).



En el momento en que se cobren, sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.



En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Prestación de servicios).

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 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.

En relación a lo expuesto, podemos afirmar que la época de pago, debe estar establecida en ley, ya que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establecen diferentes supuestos, en función del hecho específico que se regule; ya sea la prestación de servicios, la enajenación de bienes, la importación de bienes o servicios, o el otorgamiento del uso o goce temporal del bien. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que:

Octava Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989

Tesis: LXIII/89

Página: 217

VALOR AGREGADO, PAGOS PRÓVISIONALES MENSUALES QUE ESTABLECE EL ARTICULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO SE INFRINGE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Si de acuerdo con el artículo 1o. de la ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago de ese gravamen quienes realicen los actos o actividades que se precisan en dicho numeral, y la carga tributaria que debe cubrir el particular nace al momento en que se recibe el precio pactado, conforme con lo previsto en los artículos 12, 17 y 22 de la propia ley, se carece de base jurídica para considerar que el artículo 5o. de la referida ley infrinja el principio de proporcionalidad tributaria al establecer la obligación de cubrir pagos provisionales en forma mensual, toda vez que el obligado a efectuarlos está en posibilidad de hacerlo desde el momento en que se traslada el gravamen respectivo.

Amparo en revisión 1489/88. Val-Mart Cosméticos, S. A. de C. V. 15 de junio de 1989. Unanimidad de diecisiete votos de los señores Ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: Castañón León, González Martínez y Villagordoa Lozano. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Jorge Fermín Rivera Quintana.

Tesis LXIII/89 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de noviembre de mil novecientos ochenta y nueve. Unanimidad de diecisiete votos de los señores Ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: Castañón León, Villagordoa Lozano,

Chapital Gutiérrez y Schmill Ordóñez. México, Distrito Federal a treinta de noviembre de 1989.

Asimismo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre la época de pago en el impuesto en comento, sostiene:

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año III. No. 35. Noviembre 1990.

Tesis: III-JSS-A-15

Página: 9

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- SU CALCULO, ESTIMACION Y LIQUIDACION DEBEN EFECTUARSE POR EJERCICIOS FISCALES.-

Conforme a lo que disponen los artículos 5, 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 11 del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado se debe calcular y estimar por ejercicios fiscales y éste coincidirá con el año de calendario respecto a las personas físicas y las morales que no tengan ejercicio social; ahora bien, si por disposición expresa de la ley, el cálculo y estimación del impuesto citado se debe realizar por ejercicios fiscales, es evidente que su liquidación debe llevarse al cabo en los mismos términos; es decir, por ejercicios fiscales, de otra suerte carecería de sentido la forma establecida por el legislador para el cálculo y estimación del mismo; consecuentemente, el cálculo, la estimación y la liquidación del impuesto al valor agregado que no se realicen por ejercicios fiscales, carecen de soporte legal.(1)

Contradicción de Sentencias y de Precedentes No. 4/90.- Resuelta en sesión de 6 de noviembre de 1990.

De la misma manera, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sostiene:

Novena Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Agosto de 1995

Tesis: I.4o.A.21 A

Página: 534

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU LIQUIDACION ES INDEPENDIENTE A LA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Con independencia de que para cubrir el

impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado entre otros aspectos, se tomen en cuenta en lo general, los ingresos del contribuyente, no es factible por tal motivo considerar que el impuesto al valor agregado derive o sea accesorio del impuesto sobre la renta, en virtud de que ambos impuestos están regulados en forma independiente y el legislador les otorgó características específicas; por tanto, si la autoridad fiscal emite liquidaciones por cada uno de los impuestos en cita, tal actuación resulta apegada a derecho.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 324/95. Mathías Alba Rodríguez. 17 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

Sin lugar a duda, no fue errónea la decisión de nuestro máximo Tribunal de incluir dentro de los elementos esenciales de los impuestos a la época de pago, ya que de no haberlo hecho así, se hubiere dejado en claro estado de indefensión a los contribuyentes, por posibles arbitrariedades de las autoridades fiscales.

En resumen, los elementos del impuesto al valor agregado, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, brindan certeza jurídica al gobernado, por tanto, deben contenerse en ley.

Cabe señalar que una figura importante en la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el acreditamiento, razón por la que la abordaremos a continuación:

El acreditamiento, es "el IVA pagado por el propio contribuyente en la adquisición e importación de bienes o servicios. Cuando la persona realiza compras, gastos o bien recibe servicios relacionados con su actividad, paga también el IVA, es decir le trasladan dicho impuesto, el cual se puede disminuir del impuesto trasladado, es decir ACREDITAR, siempre y cuando se reúnan los requisitos fiscales que marca la Ley en estudio".¹⁸³ Es decir el acreditamiento se

¹⁸³. MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, México, Ed. Themis, 1997, pp.269.

presenta cuando debido a la actividad a la que se dedica el contribuyente, se encuentra en la necesidad de realizar algunas compras o gastos en general y esas adquisiciones causan el impuesto al valor agregado, el cual podrá restarlo del que haya trasladado o cobrado(acreditario) y enterar solo la diferencia antes las autoridades fiscales.¹⁸⁴

El acreditamiento solo es aplicable a actividades gravadas incluyendo la tasa 0%, por lo que no se puede acreditar el IVA, cuando las operaciones se deriven de actos o actividades exentos.¹⁸⁵ Cuando "el contribuyente realice operaciones afectas a ingresos gravados y exentos, únicamente acreditará el impuesto que derive de actividades gravadas, ya que el IVA pagado en operaciones exentas no se acredita".¹⁸⁶

En un principio si las operaciones del contribuyente no se podían identificar, es decir no se lograba definir la aplicación de la erogación para ser considerado IVA acreditable, se procedía a determinar su identificación conforme al porcentaje que el valor de los actos gravados y exentos representaban del monto total de los actos o actividades, durante el ejercicio,¹⁸⁷ es decir, el contribuyente tenía derecho a acreditar el 100% del impuesto identificable con actividades gravadas más un porcentaje del impuesto no identificable con actividades gravadas, en otras palabras se aplicó "una presunción jurídica que tenía por objeto resolver, de manera práctica, un problema materialmente irresoluble, como era la imposibilidad de identificar qué parte de las adquisiciones, servicios, arrendamientos e

¹⁸⁴ Cfr. Folleto Acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado 2001 del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¹⁸⁵ Cfr. MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, ob.cit., pp.270.

¹⁸⁶ MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, ob.cit., pp.272.

¹⁸⁷ Cfr. MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, ob.cit., pp.272.

importaciones empleados para realizar actividades exentas y gravadas, se relacionaban con estas últimas".¹⁸⁸

Pero esta forma de acreditar el impuesto al valor agregado señalado en el párrafo anterior cambio en 1999, "puesto que, en lugar de que el porcentaje de acreditamiento se aplicara al impuesto trasladado o pagado por las adquisiciones, servicios, arrendamientos e importaciones que no pudieran identificarse, dicho porcentaje pasó a aplicarse ahora al total del impuesto",¹⁸⁹ así los contribuyentes gravados y exentos, solo podían acreditar el porcentaje de la totalidad del impuesto que les fue trasladado o que pago, independientemente de que este porcentaje correspondiera a actividades identificables o no identificables, es decir, ya no se aplico el 100% del impuesto identificable y un porcentaje del no identificable. De esta forma "se extendió el ámbito de aplicación de la presunción a todo el impuesto trasladado al contribuyente o pagado en importaciones, con independencia de que correspondiera a actos identificables con actividades gravadas. De esta manera, se aplicó la presunción a conceptos que no presentaban los problemas que motivaron el establecimiento de la presunción".¹⁹⁰

Nuevamente en el año 2000, se volvió a cambiar el sistema de acreditamiento, estableciéndose éste "como un dique a las maniobras de elusión fiscal por parte de un muy reducido número de contribuyentes exentos del gravamen que aprovechaban algunas imprecisiones legales que les favorecían particularmente. No obstante que el sistema, de suyo complejo, se estableció pensando en esa minoría, se hizo en la Ley obligatorio a todos el procedimiento para determinar el IVA acreditable".¹⁹¹

¹⁸⁸. MARTAGON MAGALLAN, Guillermo A., Problemática del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit., pp. 13.

¹⁸⁹. MARTAGON MAGALLAN, Guillermo A., Problemática del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit., pp. 10.

¹⁹⁰. MARTAGON MAGALLAN, Guillermo A., Problemática del Impuesto al Valor Agregado, ob. cit., pp. 13.

¹⁹¹. PEREZ INDA, Luis M, El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA, tercera edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001, s.p.

Desgraciadamente en el año 2001, se siguió aplicando el mismo procedimiento para determinar el impuesto acreditable que se estableció en el año 2000, ya que en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (que es el que regula el acreditamiento), solo se reformaron los requisitos adicionales para acreditar este impuesto, es decir, se añadió la obligación de que el impuesto trasladado debía constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque o en el estado de cuenta, se dejaron de regular los pagos efectivamente erogados en la adquisición de bienes o servicios que se realizaran en términos de la sección III del capítulo VI del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que se refería al régimen de pequeños contribuyentes), y se ordenó que cuando la sociedad escidente desapareciera, se estaría a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación, en vez de observarse el penúltimo párrafo de dicho precepto legal, como se ordenó en la ley en comento vigente en el año 2000.

Para el año 2002, no cambio en nada el procedimiento para calcular el impuesto acreditable, ya que en el artículo séptimo transitorio, fracción II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero del 2002, solo se hace referencia a que el acreditamiento solo procederá cuando el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado, y en su caso, las adquisiciones sean efectivamente pagadas.

Actualmente es el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el que señala el procedimiento para determinar el gravamen acreditable, al establecer:

"El acreditamiento consiste en restar de 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 período por el que se determina el pago provisional, en el período 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 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 período 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 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 período por el que se determina el pago provisional, en el período 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 período de que se trate, que sean deducibles para efectos del 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 período por el que se determina el pago provisional, en el período 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 se 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 período por el que se determina el pago provisional,

en el período por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda 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 período 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 períodos 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, 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 trío.

- f) Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria.
- g) Las exportaciones de bienes tangibles y de servicios prestados por residentes en el país 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 período por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda....".

El actual procedimiento que señala el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, da derecho al acreditamiento total del IVA trasladado y pagado, en "todos los actos o actividades empresariales a que se refiere la Ley del IVA,... afectos a la tasa del 15% en el interior del país, 10% en región fronteriza, 0% en todo el territorio nacional, y en tanto no se combinen con alguna actividad exenta del gravamen"¹⁹²

En el caso de que "sean aplicables las tasas del 15, 10 y 0% sólo por una parte de las actividades del contribuyente, únicamente se podrá acreditar este impuesto por dicha parte. El contribuyente obligado tiene que identificar el impuesto que le hubieran trasladado, de no llegar a identificarlo se le aplicará un factor para determinar la cantidad que se podrá tomar como acreditable"¹⁹³.

Del mismo modo, los contribuyentes con actividades gravadas y exentas, "deben identificar el IVA trasladado que corresponda a sus compras..., y por la otra, deben determinar la parte del IVA no identificado que pueden acreditar en proporción a las actividades gravadas que realicen".¹⁹⁴

Cabe señalar, que aunque la figura de la exención no permite el acreditamiento del impuesto al valor agregado, el monto que pagan en la adquisición de bienes y servicios exentos los contribuyentes sujetos a actividades gravadas y exentas, sirve para determinar el IVA no identificable, el cual se utiliza para obtener el impuesto acreditable, tal como se establece en el artículo 4 de la ley en comento.

¹⁹². PEREZ INDA, Luis M, El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA, ob.cit, pp. 21.

¹⁹³. ZÁRATE PAZ, José Manuel, Pasos a seguir para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, <http://www.cppure.com/colabore/Zarate/zgp301001-2.htm>

¹⁹⁴. PEREZ INDA, Luis M, El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA, ob.cit, pp. 26.

En síntesis, el nuevo mecanismo de acreditamiento que se estableció en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para evitar la elusión fiscal en empresas con actividades gravadas y exentas, mismo que se extiende a todos los contribuyentes, aparte de largo, es complicado, y por lo tanto crea confusión en los sujetos pasivos de este gravamen, en razón de ello, sería bueno que el legislador plasmará en la ley en comento, un procedimiento más claro y sencillo, "a fin de que los contribuyentes determinen fácilmente y con máxima certidumbre el monto a recuperar a través de sus liquidaciones del IVA. Esto, dada la complejidad del nuevo procedimiento para determinar el IVA acreditable, no se logra a la mera lectura de la correspondiente normatividad, que resulta incomprensible aun para algunos especialistas en la materia fiscal".¹⁹⁵

Pero, independientemente del procedimiento a seguir, el acreditamiento ha servido para evitar el efecto piramidal o en cascada que provocaba el impuesto sobre ingresos mercantiles, en virtud de que el contribuyente tiene la oportunidad de disminuir el impuesto que ha pagado del impuesto que ha cobrado, y hasta en algunos casos se puede ver beneficiado con un saldo a favor, el cual se presenta cuando el impuesto que pago el contribuyente en la cadena de producción y distribución es mucho mayor que el que cobró en dicha cadena, vía retención.

Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en el año 2002.

Cabe mencionar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue reformada a través de los artículos transitorios de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero del 2002. Dentro de las reformas que nos interesan, se encuentra la que trata lo relativo a la base gravable y la que se ocupa del momento de causación del impuesto al valor agregado, por ser puntos tratados en el presente capítulo.

¹⁹⁵. PEREZ INDA, Luis M, El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA, ob.cit, s.p.

Es el artículo séptimo transitorio, fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, el que regula lo relativo a la base gravable, debido a que hace referencia a los artículos 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que son los que tratan este elemento esencial, en enajenación de bienes, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes.

En este artículo y fracción, se establece que forman parte del precio o contraprestación pactada, los anticipos o depósitos que reciban las contribuyentes que realicen los actos o actividades antes mencionados, cualquiera que sea el nombre que se les de a dichos anticipos o depósitos.

Esta disposición legal a diferencia de los artículos 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos indica de que se forma el precio o la contraprestación pactada, ya que en dichos preceptos legales solo se hacía referencia dichos conceptos, pero no especificaban de que se conformaban.

Asimismo, a través de esta esta reforma implantada en el artículo séptimo transitorio, fracción IV, se empiezan a regular ciertas formas de pago, de manera específica, que antes no recibieron tal tratamiento, como es el caso del cheque, tarjetas de crédito, vales, títulos de crédito distintos del cheque, etc, que son tan usuales en estos días, lo cual refleja que el legislador tomo en cuenta la situación que se vive en el comercio diariamente a fin de facilitar la determinación de la base gravable y pago del impuesto al valor agregado.

Otra reforma importante que sufrió la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la que se regula en el artículo séptimo transitorio, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, el cual establece que este gravamen se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Es decir, a través de esta reforma se deja atrás el modelo que se venía utilizando en las anteriores leyes del impuesto al valor agregado, en donde aún cuando no se recibían

efectivamente las contraprestaciones, se consideraba que se causaba este gravamen. Por ejemplo, hasta antes de esta reforma, se causaba el impuesto, cuando se expedía el comprobante que amparaba una enajenación o cuando se enviaba el bien al adquirente, en cambio ahora, se causa el impuesto al valor agregado cuando efectivamente sea pagado al contribuyente. De esta forma, se benefició al contribuyente, en virtud de que enterará y pagará el impuesto al valor agregado que efectivamente haya cobrado, lo cual no afecta a su economía.

Por desgracia, estas reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se llevaron a cabo en un apartado especial para la misma, sino que se hicieron a través de los artículos transitorios de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, demostrando esto, carencia de técnica jurídica por parte del legislador.

CAPITULO IV

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE UNA TASA PREFERENCIAL A MEDICINAS Y ALIMENTOS EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.1. Regulación a medicinas y alimentos por la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Llegamos al eje toral de nuestro trabajo, ya que aquí analizaremos cuales son los posibles efectos que se producirán en caso de que se llegará a aprobar por parte del Poder Legislativo Federal, una tasa superior a la del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para alimentos y medicinas, regulados actualmente en el artículo 2-A de dicha ley, o en caso de que los Congresos de los Estados decidieran aplicar el impuesto a las ventas y servicios al público en general, a estos conceptos, con una tasa máxima del 3%, tal como se les faculta en el artículo séptimo transitorio, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero del 2002.

En principio debemos señalar que la tasa del cero por ciento se traduce, en que el consumidor final, no paga el impuesto al valor agregado, en virtud de que al precio del producto se le aplica la cantidad de 0 % de impuesto, con lo que el productor y distribuidor podrán gozar del beneficio de trasladar y acreditar el impuesto que hubieren pagado en la cadena productiva, lo cual evita que al no poder recuperar el impuesto trasladado, como se da en el caso de la exención, se

incorpore el impuesto al precio del producto, haciendo que el bien incremente su valor en cada eslabón de la cadena de producción.

Inicialmente, el Ejecutivo Federal planteó que el actual esquema que tiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 2-A, debía ser sustituido, ya que en su iniciativa de reformas en materia tributaria, la exposición de motivos contempló el siguiente planteamiento: "gravar todas las enajenaciones que impliquen consumo de bienes a la tasa del 15%, por lo que... quedan afectas al pago del impuesto al valor agregado, la totalidad de las enajenaciones de bienes que al final de la cadena productiva y distributiva impliquen un consumo de bienes",¹⁹⁶ quedando incluidos alimentos y medicinas.

Las razones de esta iniciativa la encontramos en la exposición de motivos de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva que se envió al H. Congreso de la Unión, en donde se expuso:

"La aplicación de la tasa cero a los alimentos y medicinas, así como las exenciones en el impuesto al valor agregado han resultado ser un mecanismo ineficiente para apoyar el ingreso de las familias más desvalidas, ya que el subsidio implícito que significa se aplicación, se otorga en forma generalizada y beneficia más a la población de mayores ingresos. Además, con ello se produce un hueco en la recaudación derivado del costo de dichos mecanismos.

El efecto distributivo de estos mecanismos es ineficiente, toda vez que del beneficio que se deriva de estos esquemas, solo el 3.1% lo obtiene el 20% de las familias más pobres del país(5 millones); mientras que el 20% de las familias con mayores ingresos percibe el 49% de dicho beneficio. En otras palabras, para compensar fiscalmente a las familias más pobres a través de estos esquemas, se

¹⁹⁶. Exposición de Motivos del Proyecto de Decreto por el que se emiten o reforman las disposiciones fiscales siguientes: ... b) Nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, Año IV, Número 723-I, 5 de abril del 2001, pp.27.

requiere también realizar un sacrificio fiscal en beneficio de las familias de mayores ingresos.

Se reconoce que las familias que destinan la mayor parte de su ingreso al gasto en alimentos y medicinas, son aquellas de menores ingresos; sin embargo, la recaudación que de este sector se obtenga si se gravan estos productos con la tasa general, representa, como ya se indicó, tan solo el 3.1% del total de la recaudación que se obtendría de gravarse los alimentos y medicinas. Cabe aclarar que a través de una serie de medidas, en adición a otras de carácter fiscal, se compensará por encima del efecto que significaría gravar con el impuesto al valor agregado a las medicinas y los alimentos, cuyo costo representará aproximadamente el 6% de la recaudación que se obtenga del gravamen a dichos productos. Adicionalmente, es a este grupo al que se le destina una parte importante del gasto social, el cual se incrementará al aprobarse esta iniciativa.

Las reformas al impuesto al valor agregado constituyen uno de los pilares de la nueva propuesta distributiva, dado que la aplicación de diversas tasas complica su administración y fomenta prácticas de evasión y elusión fiscales. En particular, la aplicación de la tasa cero y las exenciones en este gravamen limitan la capacidad recaudatoria del gobierno, en detrimento del efecto distributivo que se ejerce a través del gasto público, limitando la atención que demandan y requieren las personas y los grupos sociales más vulnerables

Mecanismos de compensación.

La afectación a los grupos más desprotegidos de la población se compensará con programas sociales de transferencias directas, inclusive, más allá del doble del gasto adicional que tendrán que efectuar por aplicar el 15% del impuesto al valor agregado a esos productos.

Al 20% de la población de menores ingresos se le compensará a través de PROGRESA y de los Programas Urbanos de la Secretaría de Desarrollo Social, entregando una cantidad que se canalizará por familia.....

En la actualidad, las instituciones de seguridad social y los Estados atienden a 83 millones de personas a las cuales se les proporciona en forma gratuita el 50% de las medicinas que se consumen en el país. Además, se propone establecer un mecanismo que produzca el mismo efecto para una canasta de medicamentos esenciales definida por la Secretaría de Salud. Adicionalmente, se buscará el apoyo de los Estados, para que los servicios públicos de salud que prestan no tengan cuotas de recuperación. Esto indudablemente es un servicio que favorece en mayor medida a las familias más necesitadas.

Como puede observarse, con estos apoyos no sólo se está evitando dañar a las familias más pobres, sino que se están proponiendo mecanismos que al ponerse en práctica de inmediato les significarán un aumento importante en su ingreso disponible".¹⁹⁷

Asimismo el Ejecutivo Federal, expuso:

El "impuesto al valor agregado, al contar con una base erosionada por muy numerosas exenciones, implícitamente canaliza un cuantioso subsidio fiscal a una población que no lo requiere, limitando la capacidad del Estado de crear una verdadera plataforma para el desarrollo de las familias que viven en la pobreza"¹⁹⁸

¹⁹⁷. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva, Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, Año IV, Número 723-I, 5 de abril del 2001, pp. 9- 10.

¹⁹⁸. Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva, Gaceta Parlamentaria, ob. cit., pp. 3.

A continuación mostraremos otros datos, que apoyaron la iniciativa antes referida.

El Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, indicó que de aplicarse la tasa del 15 por ciento a alimentos y medicinas, se generaría una recaudación efectiva de cerca de 121 mil millones de pesos, equivalente al 2 por ciento del PIB, lo cual proporcionaría más recursos al gobierno federal para poner en marcha los proyectos de desarrollo nacional, que ayuden al crecimiento del país. Por lo que a continuación se presenta una estimativa de la posible recaudación por concepto de impuesto al valor agregado en caso de aplicar una tasa del 15% a medicinas y alimentos:

Recaudación Estimada de IVA en Alimentos y Medicinas, 2001
(Millones de pesos y porcentajes)

| Concepto | Monto |
|---|----------------|
| Consumo Total Nacional | 4,860,273 |
| Gasto en consumo de bienes sujetos a tasa cero | 1,360,571 |
| Gasto en bienes sujetos a tasa cero como % del gasto total | 28.0% |
| IVA Teórico Potencial en bienes sujetos a tasa cero | 204,086 |
| IVA Teórico Potencial como porcentaje del PIB | 3.3% |
| Recaudación efectiva considerando índice de eficiencia | 120,962 |
| Recaudación efectiva como proporción del PIB | 2.0% |

Fuente: Elaborado por el CEFP de la H. Cámara de Diputados con base en datos de ENIGH, SCNA, INEGI y SHCP.

¹⁹⁹. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, Elementos de Apoyo para el Análisis de Propuestas de Reformas al Impuesto al Valor Agregado, ob.cit., pp. 24.

En este orden de ideas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respaldó la propuesta del Ejecutivo Federal, ya que sostuvo que aparte de obtenerse el 2% del PIB, se obtendrían las siguientes ventajas:

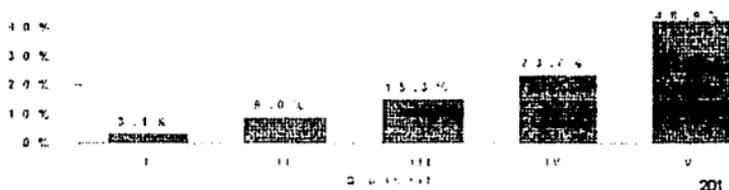
**Reforma Tributaria Distributiva:
Ventajas de Homologar el IVA**

- Se propone eliminar exenciones y tasas cero.
- Esta modificación recauda de las familias de mayores ingresos.
- Se propone compensar el mayor gasto de los grupos de menores ingresos mediante transferencias directas.
- Se estima obtener 2% del PIB para los tres niveles de gobierno (1.4% para la Federación)

200

Al respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sostuvo que la tasa del 0% y las exenciones, benefician actualmente en un 48.9 % a los más a los ricos y solo un 3.1% a los más pobres, por lo tanto, quienes se verían más perjudicados, en caso de gravarse a los alimentos y medicinas, se sería el estrato social más alto y no el más pobre, porque de los más ricos se obtendría la mayor parte de lo que se recuda por estos conceptos. Afirmación que respaldó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los siguientes datos:

Las exenciones y la tasa cero del IVA benefician principalmente a la población de ingresos altos



²⁰⁰. Cfr. http://www.shcp.gob.mx/difus/n_nhpd.html.

²⁰¹. http://www.shcp.gob.mx/difus/n_nhpd.html.

Incluso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se manifestó a favor de gravar el rubro de medicinas en atención a las siguientes premisas:

En Medicinas la concentración en los ingresos altos del beneficio de la tasa cero es más acentuada que en alimentos

- **El sector público adquiere el 50% de las medicinas.**
- **Las instituciones de seguridad social, la SSA y los Estados surten medicinas a 83 millones de personas.**

19

202

Sin embargo, dicha iniciativa se desvaneció, en razón de que el Congreso de la Unión decidió no gravar alimentos y medicinas con una tasa superior del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. No obstante lo anterior, la Cámara de Diputados aprobó en la Ley de Ingresos de la Federación, la creación de un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, implantado en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero del 2002, que grava con una tasa del 5%, adicional a la del 15% que se les aplica en el impuesto al valor agregado, al caviar, al salmón ahumado y las angulas, entre otros, lo cual generó malestar, ya que se argumenta que con un impuesto tan alto por pagar, se va generar evasión fiscal y el contrabando de artículos de lujo.

De la misma manera, con este nuevo impuesto a las ventas de bienes y servicios suntuarios, se gravó a la prestación servicios proporcionados por restaurantes en los que se vendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza y vino de

²⁰². http://www.shcp.gob.mx/difus/n_nhpd.html.

mesa, lo cual ha molestado al gremio, ya que dicha situación los pone en desventaja sobre aquellos establecimientos que solo venden comida, encontrándose en una situación de inequidad, en virtud de que no se está tratando de igual forma a quienes se encuentran en la misma situación.

Además, a dicho impuesto se le tacha de inconstitucional, en razón de que viola la Constitución Federal en su artículo 72, inciso h), el cual establece que la formación de leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre contribuciones o impuestos, los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados, es decir, este impuesto a la venta y servicios suntuarios fue discutido y aprobado primero en la Cámara de Senadores, y no en la Cámara de Diputados, y por ello es inconstitucional, en virtud de que infringe lo dispuesto por nuestra Carta Magna.

En nuestra opinión, el caviar, el salmón ahumado y las angulas, y los servicios proporcionados por restaurantes que vendan bebidas alcohólicas, deben gravarse solo con la tasa del 15% que se regula en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a fin de evitar una posible evasión en el pago del impuesto, lo cual obviamente perjudica los ingresos del erario público.

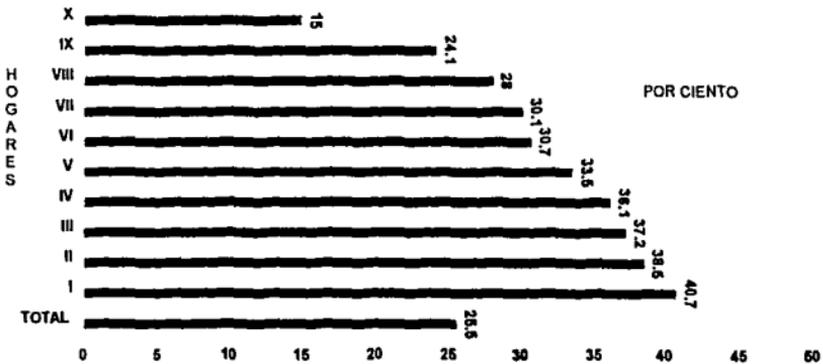
En relación a los alimentos y medicinas, nos parece correcta la decisión que tomó el Congreso de la Unión de no gravarlos con una tasa superior al 0%, en razón de que aún la situación de la mayoría de la población no ha mejorado. De haberse aprobado una tasa superior al 0% a estos rubros, sin duda se hubiera generado un rechazo generalizado por parte de la población, mayor incluso al generado por el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

Por todo lo antes expuesto, es necesario preguntarnos que efectos provocaría gravar alimentos y medicinas con una tasa superior a la del 0%, que actualmente contempla la Ley del Impuesto al Valor Agregado o incluso con un impuesto a las ventas y servicios al público en general a nivel estatal, por lo que para tales efectos, nos apoyaremos en los últimos datos, gráficas y estadísticas

proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática(INEGI) y el Centro de Estudios de Finanzas Públicas dependiente del Poder Legislativo Federal.

En contraposición a lo que señaló el Gobierno Federal, la propuesta de gravar alimentos y medicinas, puede afectar más a los más pobres, que a los más ricos, en razón de que la población más pobre destina el 40.7 % a la compra de alimentos y bebidas, mientras que el estrato más rico, solo destina el 15.0%, mostrándose que la carga fiscal es mucho mayor para el más pobre, porque representa casi la mitad de su ingreso, que para el más rico que solo destina la cuarta parte de su ingreso a la compra de alimentos y bebidas. Lo antes expuesto lo podemos apreciar gráficamente en los siguientes cuadros:

PARTICIPACIÓN DEL GASTO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS EN EL GASTO CORRIENTE TOTAL DE ACUERDO A LOS DECILES DE LOS HOGARES. TERCER TRIMESTRE DE 1998(POR CIENTO)



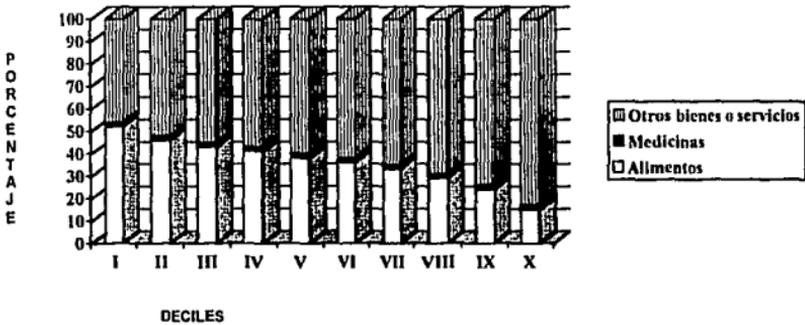
FUENTE: EL SECTOR ALIMENTARIO EN MÉXICO(INEGI)

GASTO

²⁰³. Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática(INEGI), El Sector Alimentario en México, Edición 2000, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2000. pp. 220.

En el mismo sentido, el Centro de Finanzas Públicas, nos muestra que los estratos más bajos son los que destinan casi el 50% de sus ingresos a la compra de medicinas y alimentos, siguiéndoles en el consumo de estos productos la clase media que destina aproximadamente del 40% al 45% de su ingresos a la compra de los productos mencionados, mientras que los más ricos solo destinan aproximadamente el 15% de su ingreso al gasto en medicinas y alimentos, como se muestra en el siguiente gráfico:

Gasto en Alimentos y Medicinas como proporción del Gasto Total Familiar según decil de ingresos



Fuente: Centro de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados.²⁰⁴

En este orden de ideas, el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática indica, que en términos generales los hogares destinan aproximadamente el 33.8% del gasto corriente monetario (que es "el ingreso que los miembros del hogar destinaron, durante el periodo de referencia, para la adquisición de productos y servicios de consumo final y privado, para el gasto efectuado en dinero, o por la compra de productos y/o servicios que fuer(on) pagado(s), donado(s) y/o regalado(s) como una transferencia corriente a personas

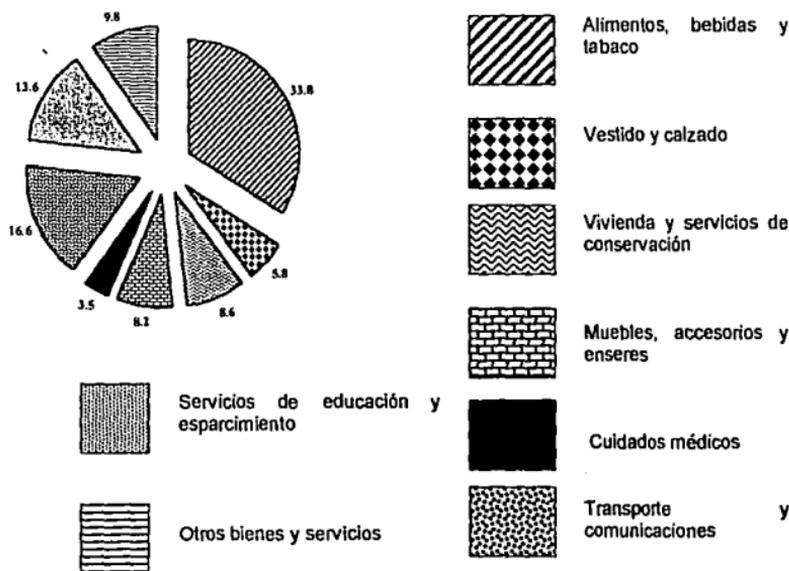
²⁰⁴ Cfr. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, Elementos de Apoyo para el Análisis de Propuestas de Reformas al Impuesto al Valor Agregado, ob .cit., 25.

o instituciones ajenas al hogar²⁰⁵), a la compra de alimentos y bebidas, y el 3.5% a la preservación de la salud de los miembros del núcleo familiar, lo que representaría aproximadamente el 35 % del gasto corriente monetario total en la compra de alimentos, bebidas y medicinas.

ESTRUCTURA DEL GASTO CORRIENTE MONETARIO

3ER Trimestre de 1998

(Por ciento)



FUENTE: El Sector Alimentario en México(INEGI).²⁰⁶

²⁰⁵. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2000, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2001, pp. 507.

²⁰⁶. Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática(INEGI), El Sector Alimentario en México, ob.cit., pp. 217.

Por lo tanto, el gravar con la tasa del 15% en el impuesto al valor agregado a las medicinas y alimentos o en su caso con una tasa del 3% en el impuesto a las ventas y servicios al público en general, contiene un grado, importante de regresividad, toda vez que el impacto más desfavorable recaería sobre los estratos de la población de menores ingresos, toda vez que son los que destinan una mayor parte de su ingreso a la adquisición de medicinas y alimentos, castigando de esta forma más a los pobres que a los ricos.

Esta medida afectaría notablemente el ingreso de los hogares más pobres, porque como lo informa el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, de un total de 33 730 210 personas, más de la mitad percibe menos de 2 salarios mínimos, lo cual demuestra, que de gravarse con la tasa general los rubros en comento, se estaría perjudicando a la mayoría de la población en sus ingresos, ya que la generalidad de los gobernados solo percibe lo necesario para satisfacer sus necesidades, por lo que esta medida generaría un menoscabo en el poder adquisitivo de los trabajadores.

Además, se dañaría a aquellos que no perciben ningún ingreso, lo anterior conforme a los datos que el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática presentó, al afirmar que del total de la población mayor de 12 años(69, 235, 052), 34 808 000 se encuentran económicamente inactivas, lo que representa más de la mitad de población en comento. A fin de dimensionar mejor el problema, a continuación presentamos la distribución del ingreso por trabajador asalariado.

| POBLACIÓN OCUPADA EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SU DISTRIBUCION SEGUN INGRESO POR TRABAJO EN SALARIO MINIMO. DISTRIBUCIÓN SEGÚN INGRESO POR TRABAJO EN SALARIO MINIMO | | | | | | | | | | |
|---|--------------------|-------------------------|------------------------------------|---------|-----------------------|--------------------------------|-------------------|------------------------|----------------|-----------------|
| POBLACIÓN OCUPADA | NO RECIBE INGRESOS | HASTA EL 50% DE UN S.M. | MÁS DEL 50% HASTA MENOS DE UN S.M. | UN S.M. | MÁS DE 1 HASTA 2 S.M. | MÁS DE 2 HASTA MENOS DE 3 S.M. | DE 3 HASTA 5 S.M. | MÁS DE 5 HASTA 10 S.M. | MÁS DE 10 S.M. | NO ESPECIFICADO |
| 33 730 210 | 2 817 566 | 1 188 255 | 2 966 523 | 1 361 | 10 227 473 | 6 951 328 | 4 743 205 | 2 701 452 | 1 297 376 | 1 836 671 |

| POBLACIÓN DE 12 AÑOS Y MAS EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SU DISTRIBUCIÓN SEGUN CONDICION DE ACTIVIDAD ECONOMICA Y OCUPACION. | | | | | |
|--|---------------------------------|------------|------------|-----------------------------------|-----------------|
| DISTRIBUCIÓN SEGUN CONDICIÓN DE ACTIVIDAD ECONOMICA | | | | | |
| POBLACIÓN DE 12 AÑOS Y MAS. TOTAL | POBLACIÓN ECONÓMICAMENTE ACTIVA | | | POBLACIÓN ECONÓMICAMENTE INACTIVA | NO ESPECIFICADO |
| | TOTAL | OCUPADA | DESOCUPADA | | |
| 69 236 053 | 34 154 854 | 33 730 210 | 424 644 | 34 808 000 | 272 199 |

Fuente: Tabulados Básicos, Estados Unidos Mexicanos, XII Censo General de Población y Vivienda 2000(INEGI).²⁰⁷

En este orden de ideas, cabe señalar, que también hay contraposición respecto al argumento que sostuvo el gobierno federal, de que la tasa del 0% beneficia más a los ricos, ya que del estudio intitulado Elementos de Apoyo para el Análisis de Propuestas de Reformas al Impuesto al Valor Agregado elaborado por el Centro de Estudios de Finanzas Públicas, se desprende que la población de menores ingresos se beneficia de esta tasa en un 49.1%, mientras que la población mas rica solo en un 14.6%, y no como lo afirma el Ejecutivo Federal al sostener que el beneficio de la tasa del 0% y de las exenciones lo recibe sólo el 3.1% de las familias mas pobres del país, mientras que las familias con mayores ingresos percibe el 48.9%, como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

ESTRUCTURA DEL GASTO FAMILIAR EN MÉXICO
(Gasto en bienes y servicios por régimen respecto al gasto total por decil)

| Decil | Total | Tasa | | |
|-------|--------|---------|-----------|---------|
| | | General | Tasa Cero | Exentos |
| Total | 100.0% | 48.0% | 28.0% | 24.1% |
| I | 100.0% | 38.5% | 48.1% | 14.4% |
| II | 100.0% | 38.4% | 47.6% | 18.1% |
| III | 100.0% | 39.4% | 43.2% | 17.4% |
| IV | 100.0% | 38.8% | 41.4% | 19.8% |
| V | 100.0% | 39.2% | 37.5% | 23.3% |
| VI | 100.0% | 40.4% | 37.3% | 22.3% |
| VII | 100.0% | 43.3% | 33.1% | 23.7% |
| VIII | 100.0% | 44.6% | 30.6% | 24.8% |
| IX | 100.0% | 49.2% | 25.4% | 25.4% |
| X | 100.0% | 58.6% | 14.6% | 26.9% |

NOTA: La suma de los porcentajes puede no coincidir con el total debido al redondeo.

Fuente: Elaborado por el CEFP de la H. Cámara de Diputados con base en datos de la ENIGH, 1998, INEGI.

FUENTE: Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados.

²⁰⁷ Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Tabulados Básicos, Estados Unidos Mexicanos, XII Censo General de Población y Vivienda 2000, Tomo II, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2000, pp. 733, 1165.

Esto prueba, que en realidad la reforma que buscó gravar a los alimentos y medicinas, si es regresiva, porque afecta a los más pobres, seguidos de la clase media, debido a que hoy en día son los más beneficiados con la tasa del 0%.

Por lo que respecta a las medicinas, el Presidente de la República, argumentó que debían gravarse con la tasa del 15% en el impuesto al valor agregado, en virtud de que "las instituciones de seguridad social y los Estados atienden a 83 millones de personas a las cuales se les proporciona en forma gratuita el 50% de las medicinas que se consumen en el país", y que no obstante lo anterior, se establecería un mecanismo que produjera el mismo efecto para una canasta de medicamentos esenciales definida por la Secretaría de Salud, buscando adicionalmente, el apoyo de los Estados, para que los servicios públicos de salud que prestaran no tuvieran cuotas de recuperación.

Pero tal propuesta, no es adecuada, ya que de acuerdo a datos proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, de un total de 97 483 412 de personas, más de la mitad no es derechohabiente del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los trabajadores del Estado (ISSSTE), del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o de alguna otra institución de seguridad social, es decir, casi 56 millones de personas no gozan del servicio médico que se otorga en alguna de las instituciones de salud antes referidas, de esta forma, muchas personas principalmente de estratos sociales bajo y medio que son las que acuden con más frecuencia a las instituciones en comento, pudieron verse afectadas con la reforma en cuestión, dado que al no tener ninguna institución que las apoye con el servicio médico y con los medicamentos, se verán en la necesidad de acudir a médicos particulares y tendrán que comprar los medicamentos que se les recete, todo ello en detrimento de su ingreso familiar, en razón de que tendrán que destinar una buena cantidad de dinero al pago del impuesto al valor agregado o al pago del impuesto a las ventas y servicios al público en general, dinero que incluso podría ser utilizado

para mejorar su tratamiento médico. Al respecto presentamos el siguiente cuadro de:

**POBLACIÓN TOTAL EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SU DISTRIBUCIÓN SEGÚN CONDICIÓN DE DERECHOHABIENTIA A SERVICIOS DE SALUD E INSTITUCIÓN.
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

| DISTRIBUCIÓN SEGÚN CONDICIÓN DE DERECHOHABIENTIA A SERVICIOS DE SALUD | | | | | | | |
|---|--------------------|-----------------|------------|--------------|----------------------------|---------------------|-----------------|
| POBLACIÓN TOTAL | NO DERECHOHABIENTE | DERECHOHABIENTE | | | | | |
| | | TOTAL | EN EL IMSS | EN EL ISSSTE | EN PEMEX, DEFENSA O MARINA | EN OTRA INSTITUCIÓN | NO ESPECIFICADO |
| 97 483 412 | 55 555 788 | 39 120 682 | 31 523 279 | 5 751 517 | 1 059 099 | 1 039 992 | 2 808 942 |

FUENTE: CENSO GENERAL DE POBLACIÓN Y VIVIENDA 2000 (INEGI)

208

Por lo que del análisis del cuadro anterior podemos afirmar, que las cifras dadas por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática en relación a los derechohabientes, no concuerdan con lo dicho en la exposición de motivos de la Nueva Hacienda Pública Federal, en donde se afirmó que "las instituciones de seguridad social y los Estados atienden a 83 millones de personas a las cuales se les proporciona en forma gratuita el 50% de las medicinas que se consumen en el país",²⁰⁹ por lo mismo, creemos que difícilmente se llegue a atender a la mayoría de la población, y aún cuando se llegará a hacer, no se haría con eficiencia, ni se lograría suministrar medicinas a los derechohabientes que lo demanden, ya que actualmente el tipo de servicio médico que se proporciona es deficiente y el abasto de medicinas para los pacientes en estos centros de salud es regularmente precario, ante este panorama el gobierno federal y los estatales deben ser muy cuidadoso si tratan de implantar una tasa superior a la del 0% en medicinas, porque lejos de elevar el nivel de los servicios de salud en el país, pueden generar una sobresaturación de los mismos, empeorando la situación de crisis que en el presente viven dichos servicios, toda vez que no tendrían la capacidad para atender con eficiencia o calidad a millones de personas, ni para

²⁰⁸ Cfr. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Tabulados Básicos, Estados Unidos Mexicanos, XII Censo General de Población y Vivienda 2000, Tomo II, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2000, pp. 653.

²⁰⁹ Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva, Gacetá Parlamentaria, ob. cit., pp. 9.

suministrarles a todos los pacientes los medicamentos necesarios para su curación, lo cual incluso podría generar un problema de salud pública.

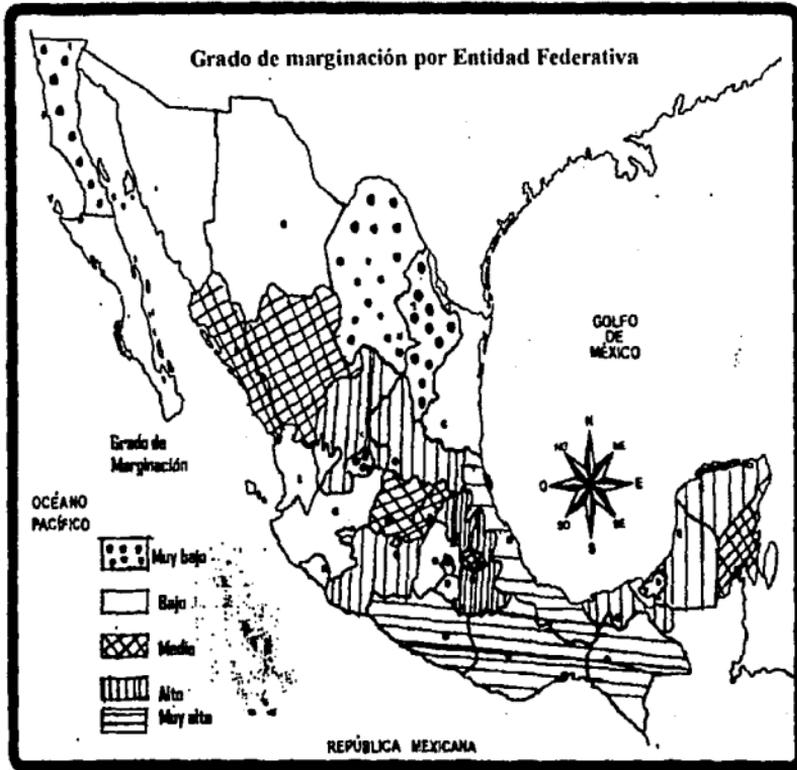
Visto en términos cuantitativos, no culpamos al gobierno federal de querer implementar esta reforma, porque de llegar a gravarse a los alimentos y medicinas con la tasa del 15%, y se pagará sin ningún inconveniente y de manera perfecta el impuesto al valor agregado, se provocaría una recaudación de cerca de 121 mil millones de pesos, equivalente al 2 por ciento del PIB, por dichos rubros, dinero que hay que reconocer se necesita para financiar proyectos de desarrollo nacional.

Pero, ¿en realidad con el incremento de la tasa al 15% en medicinas y alimentos, se obtendrían los recursos arriba señalados?, porque tal vez la respuesta del contribuyente, o en este caso del consumidor final, que es quien efectivamente cubre el gravamen no pueda ser tan efectiva.

Aunque por el momento, no fue aprobada una tasa superior al 0% por parte del Poder Legislativo Federal para alimentos y medicinas, dicha situación sigue latente, porque el artículo séptimo transitorio, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2002, faculta a las Entidades Federativas para que impongan un impuesto a las ventas y servicios al público en general, con una tasa máxima del 3%, la cual puede ser impuesta a medicinas y alimentos, ya que en el inciso e), numeral 1 de la fracción en comento, solo ordena que los Estados de la República no graven los actos o actividades que estén exentos del impuesto al valor agregado, más no hace referencia a los que se encuentran regulados con la tasa del 0%.

Hasta ahora, ningún Estado de la República ha decidido implementar el impuesto a las ventas y servicios al público en general con una tasa del 3%, pero si deciden implementarlo, sus Congresos deberán tomar en cuenta si la capacidad económica de sus pobladores, podría proporcionarles los recursos que surjan por

este gravamen, y si no se puede afectar severamente a su población, en virtud de que como sabemos la mayoría de gente pobre se encuentra en el medio rural, tal como se muestra en el siguiente mapa:



²¹⁰. Cfr. CONSEJO NACIONAL DE POBLACIÓN Y PROGRAMA DE EDUCACIÓN, SALUD Y ALIMENTACIÓN, Índices de Marginación, México, Ed. Consejo Nacional de Población, 1998, pp. s.p.

Pero, los Estados no solo deberán tomar en cuenta la capacidad contributiva de sus pobladores, sino que tendrán que analizar que tan eficiente sería la recaudación sobre dichos rubros, ya que por "un lado se cuenta con regiones con un alto grado de urbanización y desarrollo; por otro, existen entidades o municipios que no cuentan con una infraestructura urbana mínima, en gran medida por su gran dispersión en un territorio determinado y por las funciones socioeconómicas que desempeñan sus habitantes. Todo lo cual repercute en el esfuerzo recaudatorio que se ve mermado y que no refleja en muchos casos los buenos oficios de sus autoridades".²¹¹

Aunado a todo lo referido, cabe señalar que para los municipios, será difícil recaudar de manera eficiente un gravamen local a alimentos y medicinas, en razón de que "la transferencia de mayores responsabilidades fiscales a pequeñas municipalidades con una administración débil y servicios catastrales escasos constituye un particular reto, por el peligro de que esto puede conducir a una declinación en el rendimiento de los impuestos locales... En esta situación, las autoridades municipales tienen que ser capaces de demostrar un mejoramiento en su desempeño relacionado con tales servicios antes de que puedan generar el apoyo político para elevar los impuestos".²¹²

En otras palabras, de implementarse un impuesto estatal sobre alimentos y medicinas, se podría gastar más tratando de recaudar la tasa del 3%, que lo en realidad se recaude por dichos conceptos, en razón de que la mayoría de los Estados de la República no cuenta con adecuados aparatos de recaudación y fiscalización. De esta forma, no se observaría el principio de economía de Adam Smith, el cual señala que toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado.

²¹¹. ARGAEZ, Medina Oscar M, Federalismo Hacendario. Recaudación, <http://www.e-local.gob.mx/pnd/cam11.htm>.

²¹². NICKSON, Andrew, "Tendencias Actuales de las Finanzas Locales en América Latina", Trimestre Fiscal, Guadalajara, Jalisco, México, No. 72, Año 22, Enero-Marzo 2001, pp. 26.

Además se podría generar la evasión del impuesto, ya que los habitantes buscarían la forma de no pagarlo, por considerarlos injusto. Por ejemplo, en algunos Estados de la República poco o casi nada se podría recaudar por medicinas, ya que la capacidad real que se tiene de fiscalización es mínima, sobre todo en el medio rural, además de propiciar un problema de salud pública, toda vez que como se ha señalado, los servicios médicos públicos no son suficientes e incluso son deficientes.

Esta medida, podría generar más la migración, porque la gente ante un empeoramiento de su situación, buscaría emigrar hacia las ciudades o hacia el extranjero, lo cual no conviene a los Estados, porque entonces quienes cubrirían el gravamen en medicinas y alimentos, y los demás impuestos como el predial, el de nóminas, por mencionar algunos, lo cual perjudicaría las finanzas estatales.

Del mismo modo, la industria farmacéutica y de alimentos, buscaría emigrar a un Estado de la República, que no tenga vigente el impuesto a las ventas y servicios al público en general, lo cual obviamente no ayudaría en mucho a la economía del país y de los Estados, dado que el empresario busca invertir donde menores cargas fiscales haya, incluso podría llegarse al extremo de que el empresario emigrara del propio país, lo que generaría, de implementarse dichas medidas, un incremento en la tasa de desempleo.

Sin duda, esta reforma que faculta a los Estados de la República para imponer un impuesto a las ventas y servicios al público en general, tuvo un doble propósito, dejar abierta la posibilidad de que se gravaran a los alimentos y medicinas a nivel local, ante el fracaso de las negociaciones de la Secretaría de Hacienda, que no logró implantarlo a nivel federal, y por otro disminuir los reclamos de los Gobiernos Estatales hacia la Federación, los cuales le exigirían más recursos. Pero ahora la Federación podrá argumentar que los Estados tienen la posibilidad de imponer el nuevo gravamen, a fin de que obtengan recursos adicionales.

A fin de determinar cuales son las consecuencias que se producirían en caso de que llegarse a aprobar una tasa superior a la del 0% en el impuesto al valor agregado, o en caso de que las Entidades Federativas implementen el impuesto a las ventas y servicios al público en general a nivel local, a continuación desarrollaremos las ventajas y desventajas de realizarse dichas medidas.

4.2. Ventajas de una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del impuesto al valor agregado.

La primera ventaja que se obtendría si no se grava a los alimentos y medicinas con un impuesto a las ventas y servicios al público en general, y si se mantiene la tasa del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sería evitar la regresividad en estos gravámenes, ya que de llegarse a aplicar tal medida, se afectaría a las personas con menores ingresos, las cuales contribuirían en mayor medida al pago de estos conceptos, porque son las que destinan una buena parte de sus ingresos a la compra de dichos satisfactores.

La otra ventaja que ofrece mantener a alimentos y medicinas desgravados en el impuesto a las ventas o servicios al público en general o con la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado, se traduce en que a la clase media tampoco se le castigaría en su ingreso, ya que también esta clase destina una buena cantidad del gasto familiar al consumo de alimentos y medicinas, en consecuencia, al gravarse estos renglones, se estaría afectando la calidad de vida de muchas familias, lo cual no es conveniente porque se haría más grande la distancia entre ricos y pobres, hecho que obviamente no es distributivo, sino regresivo.

Por lo tanto, al seguir desgravados o con la tasa del 0% los alimentos y las medicinas, se evita afectar a las familias que gastan porcentajes elevados de sus ingresos en la adquisición de medicinas y alimentos, "v.gr.: Una familia que percibe lo necesario para vivir con cierto decoro, al tener que erogar todo o casi

todo para vivir, le afecta más el impuesto... que aquella que sólo utiliza una parte de sus rentas para ello",²¹³ de lo contrario este gravamen mostraría "su incapacidad para incidir sobre las grandes concentraciones de ingresos y riqueza, lo que hacen con mayor efectividad los impuestos directos".²¹⁴

En realidad, los más ricos no serían los que soportarían la carga de pago en estos impuestos, es decir, los estratos sociales más altos no proporcionarían la mayor cantidad de recursos que se llegarán a recaudar por estos renglones, al contrario la mayor cantidad de recursos que se llegarían a recabar en este impuesto por estos conceptos, provendrían de los más pobres y de la clase media.

Además, debemos recordar que el incremento a la recaudación fiscal a través de los impuestos al consumo, tiene su mejor resultado en países altamente desarrollados donde el consumo es alto, siendo imperceptible el gravamen, en cambio en donde el consumo es tan bajo en países como el nuestro, y todavía cargarle el gravamen del impuesto al valor agregado o un impuesto a las ventas y servicios al público en general, en consumos básicos de la población como pueden ser los alimentos y medicinas, es atentar contra las prioridades básicas de la población, como son el alimento y el derecho a la salud.

Obviamente quienes se verían afectados por esta decisión serían los establecimientos fijos, ya que se fomentaría la economía informal, en virtud de que los gobernados preferirían ir a los tianguis y demás concentraciones de vendedores ambulantes, a fin de conseguir los alimentos (en donde incluso se podrían llegar a vender medicinas), aún cuando su procedencia fuera ilícita, a fin de evadir el pago de los gravámenes antes mencionados, lo cual perjudicaría de manera notable la economía de estos establecimientos, en consecuencia, el principal efecto sería la caída de ventas de estos rubros, en los establecimientos fijos.

²¹³. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, ob. cit., pp. 139.

²¹⁴. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, ob. cit., pp. 140.

De seguir desgravados o con tasa del 0% medicinas y alimentos, se evitaría repercutir negativamente en el comercio formal, debido a que el comercio informal ofrecería mejores precios al no pagar impuestos, aumentando con esto la competencia desleal.²¹⁵

Por lo anterior, sería recomendable mantener con un trato preferente a alimentos y medicinas, en virtud de que no se correría el riesgo de inhibir el "consumo y la inversión, variables que mucho tienen que ver con las pretensiones de inducir un desarrollo económico sostenido".²¹⁶

Una ventaja más, es que no se afectaría al campo, ya que de acuerdo al Consejo Nacional Agropecuario el incremento en la tasa del IVA en alimentos, sería un factor de grave desestabilización para el sector alimentario nacional y podrían, incluso, provocar la quiebra de empresas y sectores vinculados al campo,²¹⁷ en virtud de que en "México, más de 25 millones de personas tienen un vínculo directo con la actividad agropecuaria y a cada una de ellas les impactaría una medida de esta naturaleza".²¹⁸

No se afectaría a los trabajadores asalariados que no reciban más de dos salarios mínimos, de gravarse a medicinas y alimentos a nivel estatal, o a nivel federal, con una tasa superior a la del 0%, si se menoscabaría su poder

²¹⁵. Cfr. Opinión y Propuesta sobre la Hacienda Pública Distributiva que emiten los Organismos Empresariales y Civiles de Nuevo León, <http://www.canaco.net/especiales/reformahacendaria>.

²¹⁶. Cfr. Oficio del Congreso del Estado de Colima, con el que remite acuerdo aprobado por el que manifiesta su rechazo a la iniciativa de nueva Hacienda Pública presentada por el Poder Ejecutivo Federal, <http://www.senado.gob.mx/permanente/gaceta/2/2h.html>

²¹⁷. Consejo Nacional Agropecuario, Boletín informativo de la Presidencia, IVA en alimentos y eliminación del régimen simplificado, pondrían provocar la quiebra de empresas y sectores vinculados al campo mexicano, <http://www.cna.org.mx/bolpresid/ENE2201REFORMAFISCAL.htm>.

²¹⁸. Consejo Nacional Agropecuario, Boletín informativo de la Presidencia, IVA en alimentos y eliminación del régimen simplificado, pondrían provocar la quiebra de empresas y sectores vinculados al campo mexicano, <http://www.cna.org.mx/bolpresid/ENE2201REFORMAFISCAL.htm>.

adquisitivo, en virtud de que una cantidad importante de su gasto, se destinaría al pago de alguno de los impuestos, no lográndose el objetivo que se proponen tanto el Gobierno Federal como los locales de tener empleos mejor remunerados, en razón de que el salario de la mayor parte de los trabajadores, apenas podría satisfacer de manera limitada las necesidades de alimentación y salud.

En resumen, no es adecuado generar un aumento a la tasa del 0%, regulada en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en alimentos y medicinas, en virtud de que como se ha referido, se traduciría en un gravamen regresivo.

Un aumento en la tasa del 0% en medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hubiera contravenido lo sostenido por el economista Luigi Einaudi, el cual señala que el costo de la recaudación no debe exceder del 2% del rendimiento total del impuesto, ya que de ser así, éste sería incosteable. En otras palabras, se hubiera gastado más en la fiscalización y control del gravamen, que en lo que realmente se hubiera recaudado.

En este orden de ideas, es prudente señalar, que consideramos que no será efectivo el impuesto a las ventas y servicios al público en general que pueden implantar las Entidades Federativas en medicinas y alimentos con una tasa máxima del 3%, toda vez que consideramos, que la implantación del mismo poco ayudará a fortalecer las finanzas de los Estados, ya que no basta que la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal de 2002, haya autorizado a los Estados a recaudar este impuesto para resolver la falta de dinero que tanto los aqueja, porque aunque legal, resultará poco práctico, toda vez que la mayoría de las entidades, no tienen la infraestructura para recaudar dicho gravamen, ni para fiscalizar el cumplimiento de su pago.

Al respecto, cabe señalar que es poco probable que algún Congreso Estatal decida implantar en este año el impuesto a las ventas y servicios al público en general, por ser el 2002 un año de campañas políticas, en donde se juega el destino de muchos cargos de elección popular estratégicos para los partidos políticos (como lo representa el tratar de ganar la mayoría de curules en la Cámara de Diputados Federal), por lo que imponer este gravamen, traería un costo político que habría que pagar, con la pérdida de elecciones, y por lo tanto de poder político para el partido que se atreve a implantar el impuesto en comento.

Sin duda los Estados deben buscar alternativas para allegarse de dineros, las cuales se pueden presentar con la creación de nuevos impuestos, pero dicha tarea se vuelve difícil cuando la Federación tiene en sus manos las fuentes impositivas que mas rendimientos generan.

4.3. Desventajas de una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Hemos de señalar que las desventajas de mantener una tasa del 0% a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se traducen principalmente en problemas en la recaudación y fiscalización del gravamen, mismas que a continuación se mencionan:

Ante una débil recaudación, que no permita obtener los ingresos suficientes para satisfacer las necesidades de la población, el fisco federal a fin de poder financiar el gasto público, se vera obligado a seguir dependiendo de los ingresos petroleros, lo cual no es sano para la economía nacional, ya que es muy peligroso depender de ingresos cuyo obtención dependen de la oferta y la demanda que este producto tenga a nivel mundial, por ser factores que están en constante movilidad.

El mantener la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado, significó para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el año 2001, tener que rembolsar vía devolución la cantidad de setenta y cinco mil millones de pesos, a los contribuyentes sujetos al régimen de la tasa del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual reduce el margen de recaudación en perjuicio de la hacienda pública, por que lejos de aumentar sus ingresos, éstos se disminuyeron, ya que dicha dependencia no obtuvo recursos que compensaran esas devoluciones.²¹⁹

Al no homologarse la tasa impositiva en el impuesto al valor agregado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha erogado, fuertes sumas de dinero, ya que es más difícil y costosa la recaudación y fiscalización de un impuesto con diversidad de tasas. De tal suerte, que al existir solo una tasa sería más fácil la administración del impuesto, incluso se hubiera requerido menos personal que llevará a cabo esta tarea, disminuyendo, por tanto, el costo que genera tener una excesiva burocracia.

Nosotros consideramos, que no obstante las desventajas antes descritas, se debe seguir manteniendo a medicinas y alimentos con la tasa del cero por ciento, en el impuesto al valor agregado, porque dicho tratamiento representa una ayuda que beneficia a la población más pobre, ya que si bien es cierto que el Estado brinda servicios de seguridad social, estos no son suficientes, ni de calidad.

²¹⁹. Cfr. CASTELLANOS Antonio y GONZALEZ Amador, Roberto, "Tasa Cero en IVA, fábrica de billetes para empresas, advierte Gil Díaz", La Jornada, México D.F., 18 de enero del 2002, pp. 20.

4.4. La Posición del Gobierno Federal respecto a una tasa preferencial a medicinas y alimentos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin duda, la posición que sostuvo el Ejecutivo Federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue la de gravar con la tasa del 15% a medicinas y alimentos, aunque ya en algunas negociaciones con los diputados en el mes de Diciembre del año 2001, estaban dispuestos a aceptar una tasa del 5% para estos rubros. Sin embargo, la postura de algunos legisladores, incluso después de la reforma fiscal, es generar otra reforma en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que se grave medicinas y alimentos.

Si bien es cierto, que el Congreso de la Unión no aprobó una tasa superior al 0% para alimentos y medicinas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el ejercicio fiscal 2002, la tendencia del gobierno federal es la de aumentar la tasa en comento, tan es así que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, una vez conocida la decisión del Poder Legislativo Federal, declaró ante un medio informativo, que es importante eliminar la tasa cero en el impuesto al valor agregado, porque permite que siga "funcionando una fábrica de billetes que propicia una evasión de impuestos que no se pueden cuantificar, y que las empresas obtengan una devolución por este concepto que el año pasado llegó a 75 mil millones de pesos- dos terceras de los recursos que se esperaba captar con la propuesta original", ²²⁰ y siguió señalando que "la prueba de que no es positiva la tasa cero es que muchos países la han eliminado y otros ni la aplican"²²¹.

²²⁰. CASTELLANOS Antonio y GONZALEZ Amador, Roberto, "Tasa Cero en IVA, fábrica de billetes para empresas, advierte Gil Díaz", La Jornada, México D.F., 18 de enero del 2002, pp. 20.

²²¹. CASTELLANOS Antonio y GONZALEZ Amador, Roberto, "Tasa Cero en IVA, fábrica de billetes para empresas, advierte Gil Díaz", La Jornada, México D.F., 18 de enero del 2002, pp. 20.

Cabe señalar que aunque no se gravó a nivel federal con una tasa superior al 0% alimentos y medicinas, dicha posibilidad no quedó del todo sepultada, toda vez que el Congreso de la Unión, facultó a los Estados de la República para imponer un impuesto a las ventas y servicios al público en general (una especie de impuesto al valor agregado a nivel estatal), cuya tasa máxima podrá ser del 3%, a través del artículo séptimo transitorio, fracción X de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, el cual incluso puede aplicar a los satisfactores referidos. Sin embargo, ninguna entidad ha presentado proyecto alguno para gravar con la tasa del 3% a las ventas y servicios al público.

En nuestra opinión, no creemos que en este año alguna Entidad Federativa implante el impuesto a las ventas y servicios al público en general, ni que prospere, alguna propuesta del gobierno federal ante la Cámara de Diputados Federal, para gravar medicinas y alimentos.

Desde nuestra perspectiva, debe seguir manteniéndose la tasa del 0% a alimentos y medicinas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, porque aún no han desaparecido en el país las causas que originaron la instauración de dicha tasa para los productos en mención, es decir, aún a pesar de los años, son vigentes los argumentos que se dieron a conocer en la exposición de motivos de la reforma de 30 de diciembre de 1980 a esta ley, en donde se abogó por instaurar la tasa en cuestión, con el propósito de proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores menos favorecidos, para evitar hasta donde fuera posible la importación de alimentos, y tener de esta manera, una soberanía alimentaria. Es decir, mientras que la situación económica del grueso de la población no este en condiciones económicas para cubrir una tasa superior a la del 0%, debe seguir vigente el tratamiento preferencial para alimentos y medicinas, a fin de garantizar el acceso a estos dos satisfactores, que son fundamentales para mantener la vida humana.

4.5. Nuestra Propuesta

En nuestra opinión, sugerimos que no se reforme el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hasta que desaparezcan las causas que impiden implantar de manera viable una tasa superior a la del 0% para alimentos y medicinas, por lo que para lograr tal propósito, proponemos que se implanten las siguientes medidas:

I.- Aumentar el gasto en educación, a un mínimo de 8% del Producto Interno Bruto, tal como lo señala la UNESCO (Organización Educativa, Científica y Cultural de las Naciones Unidas), ya que en México se dedica solo el 4.2% del Producto Interno Bruto.²²²

De esta forma, se tendrá mano de obra calificada que coadyuve a elevar la productividad de la industria nacional, lo cual permitirá generar más empleos, y por ende aumentar las fuentes generadoras de riqueza que ayuden a tener un desarrollo económico que eleve el nivel y la calidad de vida de los mexicanos.

II.- Se debe fortalecer el sector alimentario y la soberanía alimentaria, para tal efecto:

a) El gobierno federal no debe permitir la importación de alimentos que puedan dañar a los productores nacionales, a fin de que no se merme la soberanía alimentaria del país, por ejemplo, no se debe permitir la importación de piñas, cuando se tenga la cosecha de piñas en el país, con el propósito de que el agricultor mexicano no tenga una competencia desleal, que se traduzca en pérdida de la cosecha o de dinero, y por lo tanto en un debilitamiento del campo mexicano.

²²². Cfr. <http://gaceta.cddhcu.gob.mx/Gaceta/58/2000/sep/20000915.html>

b) Que el gobierno federal promueva una revisión al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), a fin de renegociar algunas disposiciones que dañan a los agricultores mexicanos, como son los que establecen los plazos de desgravación de los productos agropecuarios, ya que se estima que muchos de estos productos quedarán libres de aranceles en el año 2003, como es el caso de la frutuosa, cuyas importaciones provenientes de los Estados Unidos de América en el año 2001 fueron superiores a las exportaciones de azúcar mexicana hechas a este país, tan es así que en ese año se importaron de la Unión Americana 600 mil toneladas de frutuosa, con un arancel del 210%, a diferencia de las exportaciones de azúcar nacional, que solo fueron de 148 mil toneladas, es decir, nuestro país "suspenderá el cobro de cuotas compensatorias a la alta frutuosa proveniente de Estados Unidos, pero establecerá un cupo de importación anual de sólo 148 mil toneladas para este endulzante, a fin de compensar el acceso restringido (en esos mismo volúmenes) que da la Unión Americana al azúcar de México", ²²³ en atención al fallo emitido el 15 de Abril de 2002 por el panel del TLCAN (capítulo XIX), que le ordenó a México eliminar las cuotas compensatorias vigentes desde 1998, lo cual ha generado la llamada guerra del dulce entre ambas naciones, como consecuencia del trato desigual que se ha otorgado a los productores nacionales frente a los norteamericanos, que ha ocasionado el desplazamiento del azúcar mexicana en el mercado, y controversias comerciales entre ambos países, que desgraciadamente no han beneficiado a la industria azucarera nacional, de ahí, la necesidad de revisar el TLCAN a fin de que los productores de alimentos mexicanos vean los beneficios del mismo, porque de no hacerlo, se estará condenando al abandono, al campo mexicano.

²²³. RUDIÑO, Lourdes E. y BECERRIL, Isabel, "Límite a la importación de frutuosa estadounidense", El Financiero, México D.F., 19 de abril de 2002, pp. 12.

Sin embargo, la ayuda otorgada al campo, no solo se debe traducir en apoyos para la siembra, como es el caso del PROCAMPO,²²⁴ sino para adquirir tecnología que permita crear una infraestructura que genere una fuerte derrama económica en el sector agrario, por lo que deberá haber voluntad política de los gobernantes para lograr tal fin, ya que en sexenios anteriores, las políticas implantadas no impactaron en el ámbito competitivo y de autosuficiencia del agro.

III.- Se debe fomentar la creación de empleos, por lo que proponemos:

a) Apoyar y fomentar la creación de micro, pequeñas y medianas empresas, las cuales actualmente contribuyen al 71.8% de la generación formal de empleo en México.²²⁵

La propuesta de apoyo consiste en crear fondos que ayuden a financiar la apertura de nuevas empresas, toda vez que actualmente las bancas comerciales no otorgan créditos para tales efectos, aún cuando el solicitante otorgue alguna garantía hipotecaria (como es el caso del banco Bital), es decir, los bancos solo están otorgando créditos a empresas que tengan por lo menos un año operando en el mercado, de ahí la necesidad, de que las personas que quieren emprender un nuevo negocio, deben contar con alguien que les otorgue crédito, ya que en términos reales un pequeño porcentaje de empresarios, puede cumplir con los requisitos que se exigen.

Lo antes expuesto, obliga a generar una intensa labor entre las cámaras empresariales con las instituciones educativas de nivel medio superior y superior, a fin de que se generen proyectos conjuntos, que pueden ser de investigación,

²²⁴. El Programa de Apoyos Directos al Campo, surge por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Julio de 1994, derivado de un nuevo entorno que planteó la modernización del campo mexicano. Su forma de operación consiste en entregar recursos monetarios por cada hectárea o fracción de ésta, cuando el productor siembra la superficie registrada (elegible) en el Programa, o bien la mantenga en explotación pecuaria, forestal o la destine a algún proyecto ecológico. Actualmente está en función el programa en comento. Cfr. www.procampo.gob.mx.

²²⁵. Cfr. <http://www.cddhcu.gob.mx/camdip/comlvi/compfi/discurso.htm>

capacitación, etc, con la intención de elevar la productividad de cada uno de los sectores industriales del país, para contar con los medios económicos, que ayuden a elevar el ingreso por habitante, a fin de mejorar la capacidad contributiva dentro del núcleo familiar.

Paralelamente, proponemos la firma de convenios en donde la iniciativa privada se comprometa a emplear a los técnicos y profesionistas que egresen de estos centros educativos, para ello, se deberá tomar en cuenta la opinión y las sugerencias que formule este sector en la integración de los planes de estudio a fin de que los egresados satisfagan los requerimientos de la industria y sean útiles para elevar la productividad nacional, y en consecuencia, ayuden a generar los recursos económicos que permitan fortalecer el salario y ampliar la captación de ingresos.

Sin embargo, a partir de todo lo expuesto, continúa la interrogante de saber cual debe ser la tasa aplicable al consumo de medicinas y alimentos, por lo que a continuación presentamos un cuadro comparativo de la forma en que se grava el rubro en comento en otros países:

| PAISES DE LA UNION EUROPEA | | | |
|----------------------------|---------------------|----------------------------------|---|
| PAIS | TASA GENERAL EN IVA | OTRAS TASAS EN IVA | COMENTARIO |
| Dinamarca | 25% | 25%, para alimentos y medicinas. | En la Unión Europea es el único país que aplica una tasa general a alimentos y medicinas, por lo que podemos deducir, que sus habitantes tienen la suficiente capacidad contributiva para cubrir la tasa en comento, en el consumo que realizan en medicinas y alimentos. |

| | | | |
|--------------|-------|---|---|
| Luxemburgo | 15% | 3%, para productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos y transporte de personas. | Estos países manejan tasas reducidas o inferiores a las generales para alimentos y medicinas, lo cual demuestra, que no se deben gravar estos rubros con la tasa general, en razón de que son esenciales para la población, y que por lo tanto, deben estar regulados con un trato distinto a los demás actos o actividades gravados por el impuesto al valor agregado. |
| Francia | 20.6% | 5.5%, para productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipamiento médico y transporte de personas. | |
| Países Bajos | 17.5% | 6%, para productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos y transporte de personas. | |
| Alemania | 15% | 7%, para productos alimentos, suministro de agua, equipamiento médico y transporte de personas. | |
| Grecia | 18% | 8%, para productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipamiento médico y transporte de personas. | |
| Austria | 20% | 10%, para productos alimenticios, suministro de agua y transporte de personas. | |
| Italia | 19% | 4%, 10% y 16%, para productos alimenticios. 10%, suministro de agua 4% y 10%, para productos farmacéuticos. 4%, para equipamiento médico. 10%, para transporte de personas. | |

| | | | |
|----------|-----|---|--|
| España | 16% | 4% y 7%, para productos alimenticios. 7% suministro de agua, equipamiento médico y transporte de personas. 4% para productos farmacéuticos. | Del mismo modo, se observa que estas naciones no usan el criterio de gravar con una sola tasa todos los actos o actividades regulados en el impuesto al valor agregado. Asimismo, apreciamos, que se otorga un tratamiento más preferente para medicinas que para alimentos, en razón de que se regula a los medicamentos con la tasa del 0% o con tasas inferiores a las que se aplican para los productos alimenticios, lo cual denota, que preocupa a estos países que sus habitantes no tengan dificultades para conseguir este satisfactor y que en consecuencia, al momento de adquiriros no se afecte la economía de las familias. |
| Portugal | 17% | 5% y 12%, para productos alimenticios. 5%, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipamiento médico y transporte de personas. | |
| Bélgica | 21% | 6% y 12%, para productos alimenticios. 6% para, suministro de agua, productos farmacéuticos y transporte de personas | |
| Suecia | 25% | 12%, para productos alimenticios. 0%, para productos farmacéuticos. 12% y 0%, para transporte de personas. | |
| Irlanda | 21% | 12.5%, para productos alimenticios. 0%, para productos farmacéuticos y equipamiento médico. | |

| | | | |
|--------------------------------|-------|--|--|
| Finlandia | 22% | 17%, para productos alimenticios. 12%, para productos farmacéuticos. 6%, para transporte de personas. | |
| Reino Unido | 17.5% | 0%, productos alimenticios, suministro de agua, productos farmacéuticos, equipamiento médico y transporte de personas. ²²⁶ | Aplica la tasa del 0% en medicinas y alimentos, al igual que en México, mostrándose que no se es privativo de un país como el nuestro, implementar figuras jurídicas tendientes a beneficiar a la economía familiar. |
| PAISES DE LATINOAMERICA | | | |
| Argentina | 21% | 10.5%, en ventas e importación de ganado vacuno vivo, granos, frutas, etc. Así, como en intereses y comisiones en préstamos bancarios a compañías de transporte público, actividades relacionadas con bienes raíces, actividades y contratos de arrendamiento relacionados con la agricultura y producción ganadera. | Aplica una tasa inferior a la general, solo a un catalogo de alimentos, la cual es superior a la que aplican muchos países europeos con mucho más desarrollo económico. |

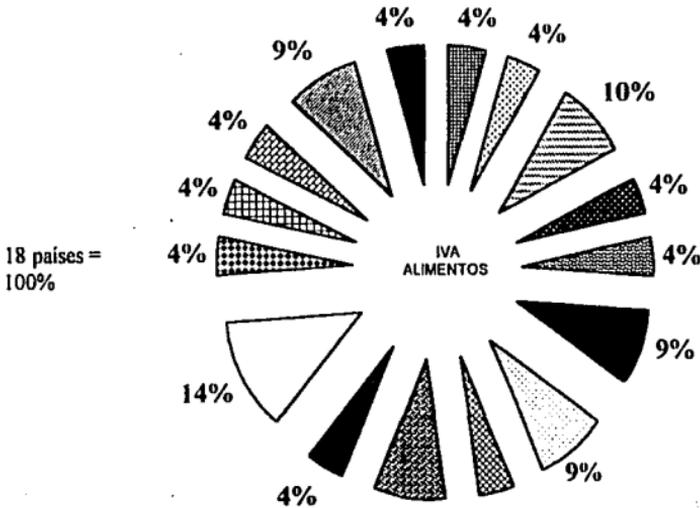
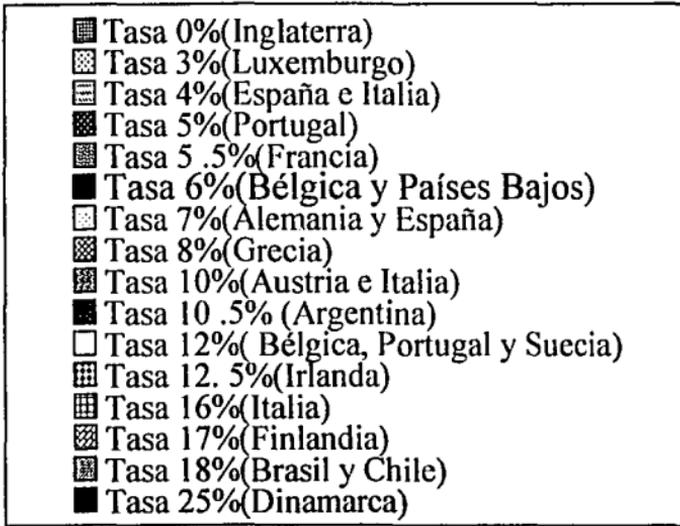
²²⁶ Comisión de las Comunidades Europeas, Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 12 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios- sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, Luxemburgo, Ed. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1997, pp. 30, 32.

| | | | |
|--------|-----|---|---|
| Brasil | 18% | 18%, para alimentos y medicinas. | No aplica tasas reducidas u otorga un trato preferencial a alimentos y medicinas, aún cuando es una nación con bastantes diferencias sociales, mostrándose que no hay una política que tienda a beneficiar a los que menos tienen, en la adquisición de estos satisfactores. |
| Chile | 18% | 18%, Alimentos y medicinas. 50%, para piedras y metales preciosos, pieles, tapices finos, casas móviles. 70%, para el Whisky. 30%, para licores. 25%, en piscos. 15%, para vinos. 13%, para bebidas alcohólicas y aguas minerales. ²²⁷ | A diferencia de los países Europeos no otorga un tratamiento preferencial a alimentos y medicinas, lo cual prueba, que se apoya más la economía familiar en la mayoría de los países europeos que en esta nación. Asimismo, se demuestra que en realidad es poco utilizado el criterio de usar una sola tasa que de manera general grave todos los actos o actividades regulados en el impuesto al valor agregado. |

Tomando en consideración el cuadro comparativo que engloba las tasas que se regulan en los impuestos al valor agregado de los 18 países antes referidos, daremos a conocer cuales son las tasas promedio en medicinas y alimentos, por lo que mostraremos las siguientes gráficas:

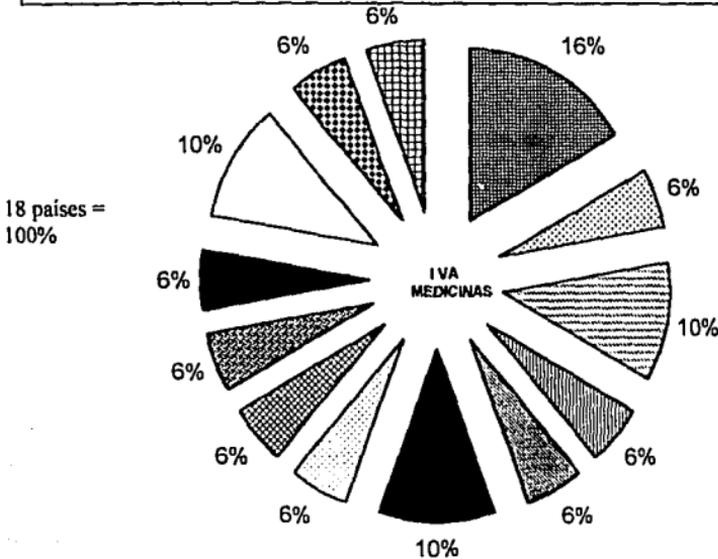
²²⁷. Sistema Integral de Información y Documentación. Comité de Biblioteca e Informática de la Cámara de Diputados, El Impuesto al Valor Agregado. Datos comparativos en diversos países, México, D.F., Ed. Cámara de Diputados, 1998, pp. 1.

PROPORCION DE LAS TASAS APLICABLES A ALIMENTOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS 15 PAISES DE LA UNION EUROPEA Y EN ARGENTINA, BRASIL Y CHILE.



PROPORCIÓN DE LAS TASAS APLICABLES A *MEDICINAS* EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN
LOS 15 PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA Y ARGENTINA, BRASIL Y CHILE.

- Tasa 0% (Irlanda, Suecia e Inglaterra)
- ▨ Tasa 3% (Luxemburgo)
- ▩ Tasa 4% (España e Italia)
- ▧ Tasa 5% (Portugal)
- ▦ Tasa 5.5% (Francia)
- Tasa 6% (Bélgica y Países bajos)
- ▤ Tasa 7% (Alemania)
- ▥ Tasa 8% (Grecia)
- ▣ Tasa 10% (Italia)
- Tasa 12% (Finlandia)
- Tasa 18% (Brasil y Chile)
- ▧ Tasa 21% (Argentina)
- ▩ Tasa 25% (Dinamarca)



A partir de las gráficas anteriores, se aprecia que la tasa promedio que se aplica en mayor proporción a alimentos en los 18 países mencionados en el cuadro comparativo, es la del 12%, tal como lo hace Suecia, seguida por las tasas del 4%, 6%, 7% 10% y 18% (reguladas en este orden por España, los Países Bajos, Alemania, Austria y Brasil). Respecto a las medicinas, la tasa más utilizada es la del 0%, como es el caso de Inglaterra, seguida por las del 4%, 6%, y 18% (reguladas en este orden por Italia, Bélgica y Chile), por lo que se desprende no se da igual tratamiento a los alimentos y medicinas, que a los demás actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado. Del mismo modo, se observa que en ninguno de estos rubros impera el criterio de gravarlas con la tasa general, tal como se propuso en nuestro país, en razón de que la tendencia es otorgar un tratamiento preferencial a alimentos y medicinas ya sea aplicando la tasa del 0% o tasas inferiores a las generales, a fin de que no se afecte severamente la economía familiar y se ayude a la población en general, a que tenga garantizado el acceso a los satisfactores en comento.

Por lo que podemos concluir, que es necesario usar tasas diferenciadas, aún cuando esto genera problemas en la administración del impuesto al valor agregado, en razón de que permiten a los habitantes adquirir aquellos satisfactores que el Estado no les puede otorgar de manera plena, como es el caso de las medicinas y alimentos, lo cual es justificable, de ahí que los gobiernos opten por regular figuras jurídicas tendientes a facilitar la adquisición de satisfactores, porque como lo señaló John Stuart Mill: "para llevar al Estado de las más profunda barbarie al sumo grado de riqueza hace falta mucho más que tranquilidad, bajos impuestos y una justicia soportable"²²⁸. Por lo tanto, atendiendo a nuestra realidad, no basta que se aumente la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado para resolver los problemas de recaudación que enfrenta el gobierno federal, ya que un buen sistema tributario, no debe basar su recaudación en impuestos indirectos, porque de ser así, se estaría sacrificando la economía de los

²²⁸. Citado por GONZALEZ GARCIA, Eusebio, Introducción al Derecho Presupuestario, concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica, Madrid, Ed. Editorial de Derecho Financiero, 1973, pp. 17.

que menos tienen, en virtud de que este tipo de gravámenes son regresivos, más aún, si el gobierno no puede eliminar las desventajas que produciría el aumento de la tasa en cuestión, por ello, justificamos que se mantenga la tasa del 0%, mientras no se tenga la capacidad contributiva para cubrir una tasa superior, ya que de no hacerlo, se provocaría una crisis alimentaria y un problema de salud pública.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El impuesto es una prestación en dinero o en especie, que establece el Estado conforme a la ley, a cargo de personas físicas o morales, con carácter de obligatorio, para cubrir el gasto público y sin que haya para éstas contraprestación o un beneficio directo o inmediato.

SEGUNDA.- En la doctrina no existe un criterio uniforme para clasificar a los impuestos, sin embargo todos los teóricos coinciden en identificar a los impuestos directos e indirectos. El impuesto al valor agregado, se encuadra como impuesto indirecto.

TERCERA.- Los impuestos indirectos gravan generalmente el consumo. El impuesto indirecto es aquel que no incide en el patrimonio del contribuyente, sino que se traslada al consumidor final, quien es el que realmente lo cubre.

CUARTA.- La Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, surge para abrogar principalmente a la Ley del Timbre, que manejó una diversidad de cuotas y requisitos, para diferentes actos y contratos que se daban en el comercio, lo cual causaba molestias al contribuyente y complicaba la recaudación del gravamen.

QUINTA.- El objeto del impuesto sobre ingresos mercantiles, era el gravar los ingresos mercantiles percibidos por concepto de ventas, prestación de servicios, comisiones, consignaciones o distribuciones, así como los ingresos que percibían los cabarets, pulquerías, cantinas, piqueras y demás establecimientos de bebidas embriagantes.

SEXTA.- Los alimentos gozaron de un tratamiento preferencial en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, misma que exento del pago de este gravamen a los alimentos de mayor consumo entre la población, como fueron las legumbres, maíz, frijol, huevo, carne, por mencionar algunos.

SEPTIMA.- Otras leyes que regularon con un tratamiento preferencial a alimentos y medicinas (antes de que fueran abrogadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado), fueron las Leyes del Impuesto sobre la Sal, de 30 de Diciembre de 1938 y de 20 de Febrero de 1946, la Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera, la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, la Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación y el Decreto por el cual se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.

OCTAVA.- De acuerdo a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, era necesario implementar este gravamen para evitar el efecto acumulativo o en cascada que produjo el impuesto sobre ingresos mercantiles, que afectó de manera severa a los bienes que consumía la mayoría de la población, en razón de que se causaba en cada operación de compraventa durante el proceso de producción y comercialización de un determinado artículo, lo cual incrementaba automáticamente el valor del bien.

NOVENA.- El impuesto al valor agregado a diferencia del impuesto sobre ingresos mercantiles, permite deducir el impuesto causado en la etapa anterior, es decir trasladar el impuesto, en virtud de que sólo grava el valor añadido que se agrega en cada fase de la producción y distribución, sin incluir el propio impuesto, evitando así, el efecto en cascada.

DECIMA.- Con la entrada en vigor de la Ley del impuesto al Valor Agregado, se abrogaron 25 leyes y 5 decretos, que regulaban distintas materias, en razón de que ya eran obsoletas frente a la realidad económica y comercial que vivía el país, siendo el principal ordenamiento jurídico abrogado, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

DECIMA PRIMERA.- Al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado el 1 de enero de 1980, en el artículo 2-A se exentó a ciertos alimentos, pero dicha exención fue negativa, en razón de que convirtió al gravamen en acumulativo, ya que impedía al contribuyente recuperar el impuesto que le había sido trasladado, el cual para recobrar el gravamen que tenía que soportar, lo incorporaba en el precio del bien que enajenaba, encareciendo de esta forma, el precio del producto.

DECIMA SEGUNDA.- Por reforma de 30 de diciembre de 1980, se empieza a regular con la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que permitió no cobrar importe alguno a los consumidores finales y autorizó al contribuyente acreditar el impuesto que había pagado en el proceso de producción y distribución. Por lo que hace, a las medicinas, éstas en esa fecha no tenían una regulación específica en dicha ley.

DECIMA TERCERA.- Por reforma de 31 de diciembre de 1982 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se empieza a cobrar la tasa del 0% en el artículo 2-A, solo a: carne en estado natural, leche y sus derivados y huevo cualquiera que fuera su presentación, harina de maíz y de trigo, nixtamal, pan, tortillas de maíz y de trigo, aceite vegetal combustible, manteca vegetal y animal, pastas alimenticias para sopa(excluyendo las enlatadas), café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo. Asimismo, se adiciono el artículo 2-B que reguló con una tasa del 6% a los productos destinados a la alimentación y a las medicinas.

DECIMA CUARTA.- Por reforma de 27 de marzo de 1995, en el artículo 2-B de la Ley del impuesto al Valor Agregado, se sustituye la tasa del 6%, por la del 0%, la cual se aplicó a medicinas y productos destinados a la alimentación, siempre y cuando se tratara de enajenación de bienes que se realizara al público en general en locales fijos de ventas al menudeo, y que dichos locales no tuvieran servicio de entrega a domicilio de los bienes enajenados distintos a las medicinas de patente.

DECIMA QUINTA.- Por reforma de 15 de diciembre de 1995 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se aplicó en el artículo 2-A la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación(en vez de aplicarse a un catalogo de alimentos), y a las medicinas de patente. Asimismo, por esta reforma se deroga el artículo 2-B, subsistiendo hasta la fecha, solo la tasa del 0% en el artículo 2-A del ordenamiento jurídico en comento.

DECIMA SEXTA.- A lo largo de veintidós años de vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los alimentos y medicinas, nunca han sido gravados con una tasa mayor al 6%, al contrario, la tendencia ha sido a disminuir la tasa en estos rubros en vez de aumentarla.

DECIMA SEPTIMA.- La regulación que actualmente se establece en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que regula con la tasa del 0% a alimentos y medicinas, pretendió ser reformada por iniciativa del Poder Ejecutivo Federal, que propuso gravar dichos satisfactores con la tasa del 15%. Sin embargo, no prospero dicha reforma.

DECIMA OCTAVA.- Uno de los principales argumentos que sostuvo el Ejecutivo Federal en su iniciativa para eliminar la tasa del 0% en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a medicinas y alimentos, consistió en señalar, que la tasa en comento solo beneficia a las familias de mayores recursos y no a las familias pobres.

DECIMA NOVENA.- En contraposición con lo que señaló el Ejecutivo Federal, datos proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática y por el Centro de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, mostraron que los más afectados con la eliminación de la tasa del 0%, serían los más pobres, lo cual prueba que dicha medida hubiera sido regresiva.

VIGÉSIMA.- Aunque no se gravó a nivel federal con una tasa superior a la del 0% a alimentos y medicinas, se dejó la posibilidad de que los Estados impusieran una tasa máxima del 3% a estos rubros, a través del impuesto a las ventas y servicios al público en general, con el propósito de que se alleguen de recursos adicionales a los que le reparte la Federación vía participaciones. Sin embargo, a la fecha ninguna Entidad Federativa lo ha implementado.

VIGÉSIMA PRIMERA.- Es necesario que se aumente el gasto en educación a un mínimo de 8% del Producto Interno Bruto, a fin de tener mano de obra calificada que coadyuve a elevar la productividad de la industria nacional, lo cual permitirá generar más empleos, y por ende aumentar las fuentes generadoras de riqueza que ayuden a tener un desarrollo económico que eleve el nivel y la calidad de vida de los mexicanos.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- Proponemos, que el gobierno federal, promueva una revisión al Tratado de Libre Comercio de América del Norte(TLCAN), con el propósito de renegociar algunas disposiciones que dañan a los agricultores mexicanos, como son los que establecen los plazos de desgravación de los productos agropecuarios, ya que se estima que muchos de estos productos quedarán libres de aranceles en el año 2003, lo cual perjudicaría a la mayoría de los productores agropecuarios del país, en razón de que no se les ha dado el mismo trato y apoyo que a los agricultores estadounidenses, creando esto, situaciones de desventaja para competir.

VIGÉSIMA TERCERA.- Proponemos que se genere entre las cámaras empresariales y las instituciones educativas de nivel medio superior y superior una estrecha relación, a fin de que se generen proyectos conjuntos, que pueden ser de investigación, capacitación, etc, con la intención de elevar la productividad de cada uno de los sectores industriales del país, para contar con los medios económicos, que ayuden a mejorar la capacidad contributiva dentro del núcleo familiar.

VIGÉSIMA CUARTA.- Tomando en consideración las tasas promedio aplicables a medicinas y alimentos en 15 países de la Unión Europea, y en Brasil, Argentina y Chile, se concluye, que la tasa promedio que se aplica en mayor proporción a alimentos en las naciones comparadas, es la del 12%, seguida por las tasas del 4%, 6%, 7% 10% y 18%. Respecto a las medicinas, la tasa más utilizada es la del 0%, seguida por las del 4%, 6%, y 18%, desprendiéndose que no se da igual tratamiento a los alimentos y medicinas, que a los demás actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado.

VIGÉSIMA QUINTA.- Queda demostrado, que es necesario usar tasas diferenciadas, aún cuando esto genera problemas en la administración del impuesto al valor agregado, en razón de que permiten a los habitantes adquirir aquellos satisfactores que el Estado no les puede otorgar de manera plena, como es el caso de las medicinas y alimentos.

BIBLIOGRAFÍA

1. AGUILAR G., Jorge I, Exégesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, México, Ed. Artes Gráficas del Estado, 1948.
2. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, décima tercera edición, México, Ed. Themis, 1998.
3. CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario(Parte General), Madrid, España, Ed. Civitas S.A., 1997.
4. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, Elementos de Apoyo para el Análisis de Propuestas de Reformas al Impuesto al Valor Agregado, México, Ed. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, 2001.
5. Comisión de las Comunidades Europeas, Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 12 de la Sexta Directiva IVA, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios- sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, Luxemburgo, Ed. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas,, 1997.
6. Consejo Nacional de Población y Programa de Educación, Salud y Alimentación, Indíces de Marginación, México, Ed. Consejo Nacional de Población, 1998.
7. CORTINA, Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, México, Ed. Porrúa, 1977.
8. DE IBARROLA, Antonio, Cosas y Sucesiones, séptima edición, México, Ed. Porrúa, 1999.
9. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, vigésima octava edición, México, Ed. Porrúa, 1999.
10. DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, cuarta edición, México, Ed. Porrúa, 1975.

11. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Ed. Limusa, 1998.
12. FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, México, Ed. Porrúa, 1981.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, trigésima segunda edición, México, Ed. Porrúa, 1998.
14. GARCIA LEPE, Carlos y HERNÁNDEZ SALCEDO, Ricardo, Modalidades de la Enajenación en el IVA, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. INDETEC(Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), 1995.
15. GIL VALDIVIA , Gerardo, Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público, México, Ed. Porrúa, 1989.
16. GONZALEZ GARCIA, Eusebio, Introducción al Derecho Presupuestario, concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica, Madrid, Ed. Editorial de Derecho Financiero, 1973.
17. GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, El Patrimonio(El pecuniario y el moral o Derechos de la Personal y Derecho Sucesorio), cuarta edición, México, Ed. Porrúa, México, 1993.
18. HAWLEY, Diccionario de Química y de Productos Químicos, novena edición, Barcelona, Ed. Omega S.A.,1993.
19. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, vigésima quinta edición, México, Ed. Porrúa S.A de C.V. y Universidad Nacional Autónoma de México, 2001.
20. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., Panel para la Presentación de la Campaña del Impuesto al Valor Agregado, México, Ed. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., s.a.p.
21. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática(INEGI), El Sector Alimentario en México, Edición 2000, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2000.
22. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2000, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2001.

23. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, Tabulados Básicos. Estados Unidos Mexicanos, XII Censo General de Población y Vivienda 2000, Tomo II, Aguascalientes, Aguascalientes, México, Ed. INEGI, 2000.
24. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, Impuesto al Valor Agregado(Apuntes para Curso), Guadalajara, Jalisco, México, Ed. Indetec, 1991.
25. JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, segunda edición, Buenos Aires, Argentina, Ed. Abeledo- Perrot, 1996.
26. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, cuarta edición, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. Ecafsa, 1998.
27. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, México, Ed. Mc. Graw Hill, 1995.
28. MARGAIN MANATUOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décima tercera edición, México, Ed. Porrúa, 1997.
29. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Nociones de Política Fiscal, México, Ed. Porrúa, 1994.
30. MATTIELLO CANALES, Angel A., Los Efectos Financieros, Económicos, Contables y Administrativos en México del Impuesto al Valor Agregado, México, Ed. IEE, S.A., s.a.e.
31. MIRANDA AMADOR, Candelario, Análisis Práctico de los Impuestos, México, Ed. Themis, 1997.
32. PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Diccionario para Juristas, Tomo II, México, Ed, Porrúa, 2000.
33. PARAS PAGES, Alberto y JIMÉNEZ DELGADO, Miguel, Impuesto al valor Agregado, México, Ed. Centro de Investigación Tributaria. Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, 1972.
34. PEREZ INDA, Luis M., El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA, tercera edición, México, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

35. PLASCENCIA RODRÍGUEZ; José Francisco, La aplicación del IVA en la prestación de servicios, Guadalajara, Jalisco, México, Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas(Indetec), 1994.
36. PLUGIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición, México, Ed. Porrúa, 1976.
37. QUERALT, Juan Martín y Otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, octava edición, Madrid, España, Ed. Tecnos, 1997.
38. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, Derecho Tributario, tercera edición, México, Ed. Trillas, 1997.
39. RESENDEZ MUÑOS, Eduardo, El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su Implantación en México, Nuevo León, México, Ed. Universidad Autónoma de Nuevo León, s.a.e.
40. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, México, Ed. Harla, 1995.
41. RODRÍGUEZ MEJIA, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones, México, Ed. Porrúa, 1994.
42. ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil II (Bienes, Derechos reales y sucesiones), vigésima novena edición, México, Ed. Porrúa, 1998.
43. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, tomo II, Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1962.
44. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, tomo IV, Madrid, España, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1966.
45. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, décima edición, Madrid, España, Ed. Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1993.
46. SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Porrúa, 1999.
47. SÁNCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, quinta edición, México, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, 1980.

48. Sistema Integral de Información y Documentación. Comité de Biblioteca e Informática de la Cámara de Diputados, El Impuesto al Valor Agregado. Datos comparativos en diversos países, México, D.F., Ed. Cámara de Diputados, 1998.
49. TRON, Manuel E., Régimen Fiscal de los Extranjeros en México, cuarta edición, México, Ed. Themis, S.A de C.V., 1994.
50. VILLEGAS B. Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, quinta edición, Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1994.
51. ZHAMIN- MAKAROVA, Borísov, Diccionario de Economía Política, México, D.F., Ed. Grijalbo, S.A., 1997.

DICCIONARIOS

1. Diccionario de Química, segunda edición, México, D.F., Ed. Atlante, S.A., 1953.

LEGISLACIÓN

1. Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1978.
2. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1979.
3. Diario Oficial de la Federación, 30 de diciembre de 1980.
4. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1982.
5. Diario Oficial de la Federación, 26 de diciembre de 1990.
6. Diario Oficial de la Federación, 21 de noviembre de 1991.
7. Diario Oficial de la Federación, 20 de Julio de 1992.
8. Diario Oficial de la Federación, 28 de diciembre de 1994.
9. Diario Oficial de la Federación, 27 de marzo de 1995.
10. Diario Oficial de la Federación, 15 de Diciembre de 1995.
11. Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1997
12. Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1999.
13. Diario Oficial de la Federación, 01 de enero del 2002.

HEMEROGRAFIA

1. CARBALLO BALVANERA, Luis, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", Tercera época, No. 64, Año VI, Abril 1993.
2. CASTELLANOS Antonio y GONZALEZ Amador, Roberto "Tasa Cero en IVA, fábrica de billetes para empresas, advierte Gil Díaz", La Jornada, México D.F., 18 de enero del 2002.
3. NICKSON, Andrew, "Tendencias Actuales de las Finanzas Locales en América Latina", Trimestre Fiscal, Guadalajara, Jalisco, México, No. 72, Año 22, Enero-Marzo 2001.
4. PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, "La Exención Fiscal en el IVA", Revista Indetec, No. 93. Marzo- Abril, 1995.
5. RUDIÑO, Lourdes E. y BECERRIL, Isabel, "Límite a la importación de fructuosa estadounidense", El Financiero, México D.F., 19 de abril de 2002.

OTRAS FUENTES

Diario de Debates de la Cámara de Diputados:

1. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 27 de diciembre de 1947, Año II, Tomo I, No. 39.
2. Diario de Debates de la Cámara de Diputados, 30 de Noviembre de 1978, Año III, Tomo III, No. 39.
3. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 26 de Noviembre de 1980, Año II, T. II., No. 28.
4. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 27 de diciembre de 1947, Año II, Tomo I, No. 39.
5. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 7 de julio de 1992, Año I, No. 24.

6. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 9 de diciembre de 1982, Año I, Tomo I, No. 48.
7. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 9 de diciembre de 1982, Año I, Tomo I, No. 48.
8. Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, 9 de diciembre de 1994, Año I, No. 18.
9. Diario de los Debates(Comisión Permanente), 15 de Marzo de 1995, Año I, No. 14.
10. Diario de los Debates, Diciembre 8 de 1978, Año III, Tomo III, No. 43.

Gaceta Parlamentaria:

1. Gaceta Parlamentaria, 12 de diciembre de 1999.
2. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, Año IV, Número 723-I, 5 de abril del 2001.

Ponencias:

1. MARTAGON MAGALLAN, Guillermo A., Problemática del Impuesto al Valor Agregado. Trabajo presentado ante la Comisión Fiscal de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. el 17 de marzo del 2000.

Folleto:

1. Folleto Acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado 2001 del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Direcciones electrónicas

- 1 <http://www.cpware.com/colabore/Zarate/zgp301001-2.htm>.
2. http://www.shcp.gob.mx/difus/n_nhpd.html.
3. <http://www.e-local.gob.mx/pnd/cam11.htm>.
4. <http://www.canaco.net/especiales/reformahacendaria>.
5. <http://www.senado.gob.mx/permanente/gaceta/2/2h.html>
6. <http://gaceta.cddhcu.gob.mx/Gaceta/58/2000/sep/20000915.html>
7. <http://www.cna.org.mx/bolpresid/ENE2201REFORMAFISCAL.htm>.
8. <http://www.cna.org.mx/bolpresid/ENE2201REFORMAFISCAL.htm>.
9. <http://www.procampo.gob.mx>
10. <http://www.cddhcu.gob.mx/camdip/comlviii/compfi/discurso.htm>
11. Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98 Diccionario Actual de la Lengua Española, 1995, Bibliograf, S.A., Barcelona.