

258



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

"ANALISIS DE LOS ARTICULOS 1o. Y 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PROBLEMATICA Y POSIBLE SOLUCION"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

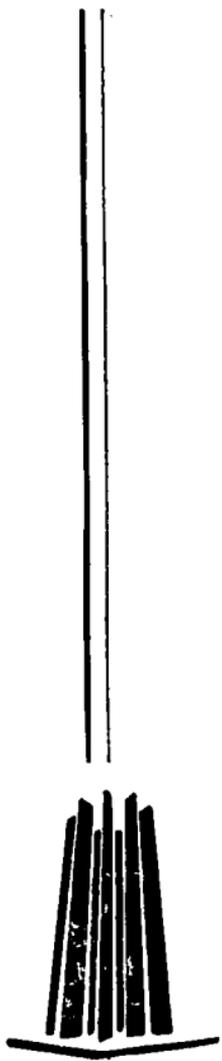
ISAIAS MOISES LUNA SALGADO

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCION RIVAS GARCIA

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

2002





Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

PAGINACION DISCONTINUA

MI MÁS PROFUNDO AGRADECIMIENTO A:

A DIOS:

Ya que el principio de la sabiduría es el temor a Dios, creador y salvador de los hombres que creen en él y lo siguen.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

Por ser forjadora desde hace 450 años de hombres talentosos en las distintas ramas del conocimiento, que han engrandecido este México, cubriendo así de gloria, el nombre inmortal de la Universidad.

A MIS PADRES:

Quienes me dieron la vida, y que con su apoyo, sacrificios, generosidad y amor, me han guiado a cada paso de mi existencia, y cuyas enseñanzas me permitieron y permitirán abrirme paso en cada cosa que me proponga.

A MI NOVIA:

Quien me ha impulsado en todo momento a concluir este trabajo con su apoyo moral.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A MIS HERMANOS:

Por su apoyo, cariño y afecto desinteresado.

A MIS MAESTROS:

Ya que su abnegada labor de transmitirnos la luz del conocimiento, nos permite tener herramientas suficientes para enfrentarnos a la vida.

A MI ASESOR:

Toda vez, que sin su paciencia y conocimientos, me hubiera sido extremadamente difícil la conclusión de este trabajo de Tesis. Ya que su apoyo fue crucial en este momento de mi vida.

A MIS AMIGOS:

Por que todos ellos han demostrado el por que son mis amigos ya que puedo contar con ellos de la misma manera de que ellos pueden contar con migo siempre.

Y finalmente, agradezco a los Licenciados que fungieron como mis sinodales por sus comentarios y correcciones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I-II

CAPÍTULO I. GENERALIDADES.

1.1. Marco Jurídico.....	1
1.2. Constitución.....	1
1.3. Código Fiscal de la Federación.....	3
1.4. Conceptos Básicos.	5
1.4.1. Concepto de Contribución.	6
1.4.2. Concepto de Impuesto.....	8
1.5. Causación.....	10
1.6. Clasificación de los Impuestos.....	11
1.6.1. Reales y Personales.	11
1.6.2. Directos e Indirectos.	13
1.7. Antecedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	14

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS GENERALES QUE RIGEN A LAS CONTRIBUCIONES.

2.1. Obligatoriedad.	35
2.2. Destinados al Gasto Público.	37
2.3. Proporcionalidad y Equidad.	40
2.4. Generalidad.	44
2.5. Uniformidad.	45
2.6. Legalidad.	46
2.7. Irretroactividad de la ley.	48

CAPÍTULO III. ANTECEDENTES.

3.1. Elementos.....	50
3.1.1. Sujetos.	50
3.1.2. Objeto.....	70

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.1.3. Base.	74
3.1.4. Tasa o tarifa.	75
3.1.5. Acreditamiento.	77
3.2. Estado actual del artículo primero, primer párrafo fracción segunda y antepenúltimo párrafo del artículo catorce de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	79

**CAPÍTULO IV.
PROBLEMÁTICA Y POSIBLE SOLUCIÓN.**

4.1. Planteamiento del Problema.	82
4.2. Reformas a la fracción segunda del artículo primero, primer párrafo y fracción VI antepenúltimo párrafo del numeral catorce de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 99	

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INTRODUCCIÓN

Las obligaciones tributarias tienen su origen en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que se derivan los principios, de proporcionalidad, equidad, el previo establecimiento de la norma en la ley, así como, su destinación al gasto público, por tales motivos realizaremos algunos planteamientos en razón de analizar si la Ley del Impuesto al Valor Agregado cumple con estos principios.

Como objetivo principal demostraremos que la Ley del Impuesto al Valor Agregado adolece de la proporcionalidad y equidad que exige nuestra Carta Magna, por lo tanto no se ajusta al texto constitucional, dándole un sentido injusto a dicha contribución, en perjuicio de una clase social específica: la trabajadora.

Quedando ya definido el marco constitucional, para dejar en claro la inequidad y desproporcionalidad, analizaremos en general las contribuciones, y en específico los artículos 1º y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que aplicando la generalidad de las leyes, se reivindique dicha proporcionalidad y equidad a los prestadores de servicios personales subordinados. Para esto, es necesario reformar los artículos primero y catorce de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a fin de darle el sentido proporcional y equitativo exigido por la Constitución y la justicia que exige el clamor popular.

Esta tesis está integrada por cuatro capítulos, de los cuales, en el primer capítulo, titulado, Generalidades, estableceremos el marco de referencia, comenzando por el marco jurídico donde surgen y posteriormente como se articulan las legislaciones tributarias, antecedentes, analizaremos algunos conceptos básicos, la causación de los impuestos, así como la clasificación de los mismos, donde podremos encuadrar el tributo tema de tesis.

El capítulo segundo, tratará acerca de los principios constitucionales, que rigen las contribuciones, de Generalidad, Proporcionalidad y Equidad.

TESIS CON
TALLA DE ORIGEN

En ese orden de ideas, el capítulo tercero, abordara, la parte que nos interesa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, analizaremos sus elementos; sujetos, objeto, base, tasas, causación así como el acreditamiento.

Por último, en el cuarto capítulo, se elaborará la propuesta para la posible solución de la problemática de esta contribución, de reformar la fracción segunda del artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además, se plantearán modificaciones al artículo 14 en su primera parte y su fracción VI penúltimo párrafo de la misma ley, con el objeto de que dicho impuesto, se adecue a los principios constitucionales, dándole un sentido mas justo a la mencionada contribución.

Por último realizaremos las conclusiones a las propuestas pertinentes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. GENERALIDADES.

1.1. MARCO JURÍDICO

Éste tópico, debemos ubicarlo dentro del tema de las contribuciones, que parte de nuestra carta magna, en su capítulo segundo artículo 31 que trata de las obligaciones de los mexicanos y fracción IV que especifica la obligación contributiva, así mismo el artículo 73 fracción XXIX, faculta al Congreso para establecer contribuciones, y de dicha facultad derivan la Ley de Ingresos de la Federación, Presupuesto de Egresos de la Federación, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación, entre otros ordenamientos fiscales.

1.2. CONSTITUCIÓN

Como ya hemos señalado con anterioridad, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su capítulo segundo artículo 31 fracción IV el que en su parte conducente dice:

"Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del que deriva la obligación de contribuir con tres sujetos; Estado, Entidad Federativa y Municipio en dónde se resida, que el destino de toda contribución deberá ser el gasto público, así mismo la obligación por parte del poder público de que los tributos deberán ser de manera proporcional y equitativa, y finalmente que deberán estar previamente establecidas en ley.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En ese particular, en la primera parte de este artículo se entiende, que el pago de las contribuciones es sólo una obligación de los mexicanos, sin embargo el artículo primero de nuestra ley suprema dice:

"Artículo 1º

En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece."

Por lo que se deduce de la lectura del artículo 1º, en relación a la fracción cuarta del artículo 31 constitucional, ya debe interpretarse en relación con el artículo primero antes citado, el cual no hace distinción de mexicanos o no, sino que "todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución", y si bien es cierto, que el extranjero no goza de todas las prerrogativas constitucionales, como el derecho de votar y ser votado, por citar un ejemplo, goza de casi todas las demás que se establecen de los numerales 1º a 29 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que implica que si el Estado Mexicano le otorga a *todo individuo* las garantías individuales constitucionales, sin hacer distinción de su nacionalidad, entonces tales sujetos, por tanto se encuentran obligados a colaborar con ese Estado benefactor. En ese orden de ideas el extranjero que se ubique en las hipótesis señaladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto a su residencia, deberá también contribuir al gasto público.

En cuanto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, abarca tanto a nacionales como a extranjeros que realicen actos y actividades previstos en el artículo 1º de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado:

"Artículo 1. Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen actos o actividades siguientes:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- I. *Enajenación de bienes.*
- II. *Presten servicios Independientes*
- III. *Otorguen el uso o goce temporal de bienes*
- IV. *Importen bienes o servicios...*"

Lo que implica, que todas las personas físicas o morales que en territorio nacional, realicen los actos o actividades que establece la ley, son las que deben pagar dicho tributo, por lo que, al no aclarar si dichas personas sean nacionales o no, se deberá interpretar dicho artículo en su sentido literal, por tanto las personas físicas o morales a que se refiere podrán ser tanto extranjeras como nacionales.

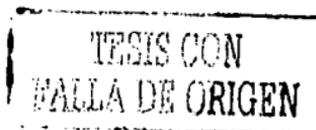
Por otra parte, el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece las facultades del Congreso y en particular su fracción XXIX que especifica que especifica como una de ellas, la de legislar en materia tributaria:

*"ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad:
XXIX. Para establecer contribuciones: ..."*

En ese sentido, este numeral otorga facultades al Congreso para establecer contribuciones, lo que no implica, que el Congreso de la Unión, pueda proceder a su libre arbitrio, si no que debe seguir ciertos lineamientos establecidos en la ley, entre ellos los principios constitucionales que rigen a las contribuciones, es decir, que para crear una ley, debe el legislador encuadrarla al texto constitucional, ya que si no se hace de tal forma se causarían aberraciones jurídicas o problemáticas sociales o económicas.

1.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En 1937 se expidió la Ley de Justicia Fiscal y el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de enero de 1938, de éste último, fue inspirado en la doctrina italiana, quizás por ello, Mario Pugliese, doctrinario de Derecho Fiscal italiano elogió ampliamente dichos ordenamientos. Esta normatividad fue exaltada por varios

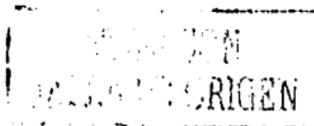


doctrinarios italianos, pues tal ordenamiento fue basado sobre manera en ellos, por lo que fue considerada por estos mismos doctrinarios una de las más avanzadas de América.

Sin embargo, por más innovadora que sea una legislación al momento de su creación, con el paso del tiempo deja de serlo, por lo cual requiere reformas para adaptarse al contexto histórico, económico y social. Es así como el 31 de diciembre de 1966, se aprobó un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1º de abril de 1967, ya que el Código Fiscal de la Federación de 1938 constituía un cuerpo de normas que representaba una jerarquía superior a las disposiciones contenidas en las demás leyes tributarias, las cuales, sin embargo, podían derogar para determinados tributos especiales las disposiciones generales del Código Fiscal, por ello, este sistema fue cambiado en 1967, ya que su propio artículo 1º define su campo de aplicación, que estableció la materia fiscal, integrada por los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, es decir, por todos los ingresos públicos y privados del Fisco Federal, se rigen en primer término por las leyes fiscales respectivas y sólo en defecto de estas, es decir, cuando no establezcan norma específica, operarán las disposiciones del nuevo Código y, en último caso, el Derecho Común.

Por lo demás, el Código Fiscal de la Federación de 1967, no introduce innovaciones realmente trascendentales, mas que una mejor organización y redacción de las normas. Y en algunos casos se cometen retrocesos.

El 31 de diciembre de 1981 se expide un nuevo Código Fiscal de la Federación que entra en vigor en dos partes, una, la primera el 1º de enero de 1983 y la otra el 1º de abril de 1983, sigue los parámetros de su antecesor de 1967, es el Código Fiscal de la Federación que actualmente se encuentra vigente, sólo que a la fecha está bastante reformado, este ordenamiento se compone de seis títulos. El primero se refiere a todas las disposiciones generales, el segundo título aduce a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, el tercer título indica todas las facultades y



obligaciones de las autoridades fiscales, el cuarto título trata de las infracciones y delitos fiscales, el quinto resalta todo el procedimiento administrativo así como recursos administrativos, finalmente el sexto título nos habla del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación).

De lo anterior se traduce la indubitable trascendencia del Código Fiscal de la Federación, en materia administrativa y sobre todo en materia fiscal, ya que funge como complemento de las leyes impositivas, y cómo código de procedimientos administrativos, dándonos los lineamientos y requisitos para cada etapa del procedimiento, otorgando así certeza jurídica, ya que el contribuyente puede inconformarse por alguna omisión o violación a un derecho mediante el recurso administrativo, o bien, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante el Juicio de Nulidad, y respecto de éste particular, la autoridad, no puede cambiar el sentido de sus resoluciones cuando ésta sea favorable a un contribuyente, para ello tiene la facultad de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a tramitar el juicio conocido como de Lesividad. Ambos juicios, de nulidad y lesividad, están comprendidos el Código Fiscal de la Federación en el Juicio Contencioso Administrativo.

1.4. CONCEPTOS BÁSICOS

Para poder adentrarnos en el tema del presente trabajo, es necesario definir la contribución, el impuesto y demás conceptos tributarios, para tener una idea más clara y objetiva de tales tópicos, entonces, desglosaremos las definiciones de algunos autores, enunciaciones jurisprudenciales y con base en lo anterior, desglosaremos los elementos de dichos conceptos, para así estar en la posibilidad de dar un concepto propio de los mismos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

Las contribuciones constituyen una de la más importante clase de ingresos del Estado Mexicano para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido en México el nombre de Derecho Fiscal, sin embargo fuera de nuestras fronteras, se le llama Derecho Tributario, Derecho Impositivo, etc.

Según el doctrinario Sergio Francisco de la Garza: "...tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."¹

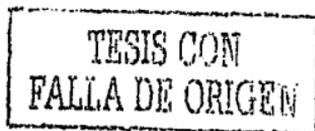
El mismo autor, citando a Jarach quien define al tributo como: "...una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo."² Un diccionario electrónico del Servicio de Administración Tributaria define contribución como "el tributo impuesto a los ciudadanos y habitantes de un país, para subvenir a los gastos del Estado."³ Otro diccionario electrónico define a las contribuciones como:

"CONTRIBUCIONES. Son los gravámenes que establece la ley a cargo de las personas que tienen el carácter de contribuyentes o sujetos pasivos, de conformidad con las disposiciones legales, y se clasifican en: impuestos, aportaciones a seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Desde el análisis de las transferencias son los recursos que específicamente se otorgan a instituciones de seguridad social como el Instituto Mexicano del

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO 18ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 2000. p. 320

² JARACH Cit. Por. Sergio de la Garza. Ibid. p. 321

³ http://www.sat.gob.mx/reforma_fiscal/frames.html



Seguro Social y el Instituto del Seguro Social al Servicio de los Trabajadores del Estado⁴.

Así mismo los maestros Quintanilla Valtierra y Rojas Yañes definen a las contribuciones como: "Los tributos *que* pueden ser en especie o en dinero —aunque la economía moderna sean fundamentalmente de esta última categoría—, constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales."⁵

De dichos conceptos se desprenden los siguientes elementos: a) Una prestación en dinero, o excepcionalmente en especie, b) una obligación de dar a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria; en otras palabras a cargo de aquél que se sitúe en los supuestos de la hipótesis jurídica normativa impositiva, c) contribuciones previamente establecidas en las leyes tributarias, d) Prestación a favor del Estado, u otra entidad pública que tenga el derecho legal a ingresarlo, e) las cuales se clasifican en: impuestos, aportaciones a seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En ese sentido podemos crear un concepto que contenga todos los elementos anteriormente citados, entonces para nosotros contribución sería: *la prestación en dinero y excepcionalmente en especie a favor del Estado, u otra entidad pública que tenga el derecho legal a ingresarlo, a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria al situarse en la hipótesis normativa previamente establecida, la cual se divide en: impuestos, aportaciones a seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.*

⁴ <http://www.fiscal.com.mx/diccionarios>

⁵ QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús, et./al. DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Trillas S.A. de C.V. México, 1988. p. 37

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.2. CONCEPTO DE IMPUESTO

El término impuesto es confundido con el concepto de contribución o de tributo, sin embargo como ya vimos con anterioridad, es una de las clasificaciones en que se puede dividir a las contribuciones, tal y como lo manifiesta el Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, es una de las tantas contribuciones existentes.

"Por otra parte la Ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania del 16 de marzo de 1976 consigna en su artículo tercero, lo siguiente:

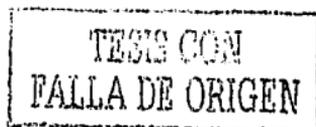
Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquéllos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario.

Por su parte para Antonio Berliri el impuesto es: La cuota individual de concurso a los gastos público, en tanto que Gian Antonio Michelli, otro gran tributarista italiano, ofrece la siguiente definición de impuesto:

Prestación Coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido"⁶.

La definición más utilizada por los doctrinarios del Derecho Fiscal, es la del Código Fiscal de la Federación define que es un impuesto en su artículo 2º fracción I. La que, en su parte conducente dice:

⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO 2º ed. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, 1985 p. 62



"Artículo 2°"

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

El tratadista Sergio Francisco de la Garza la define como: "...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."⁷ En otra opinión "...impuesto es la parte de la riqueza con que el particular debe contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos."⁸ La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice que "...el impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior si no una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos". (Sem. Jud. de la Fed. Tomo XXXV página 2015).

"El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria."⁹

Para nosotros impuesto es una: *contribución sin contraprestación directa a cargo de los particulares que deberá cubrirse en dinero y excepcionalmente en especie, debe de estar previsto por las leyes,*

⁷ *Op. cit.*, p. 377

⁸ FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO 15° ed. Ed. Porrúa S.A. México, 1973. p. 326

⁹ http://www.sat.gob.mx/reforma_fiscal/frames.html

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

es de carácter obligatorio, general, definitivo, coactivo y cuyo fin es el gasto público.

1.5. CAUSACIÓN

Causación, es una palabra que deriva del verbo causar, el cual a su vez del latín causare que significa; "...razón, causa o motivo para que algo suceda."¹⁰

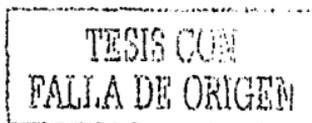
Para hablar de éste tópico, hemos de tocar brevemente y definir el hecho imponible o hecho generador.

Primeramente el hecho generador, también conocido por los autores como; el presupuesto, hipótesis en el Derecho Tributario, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria. El hecho imponible "...es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."¹¹ En nuestro país se utiliza el término hecho generador y en menor escala hecho imponible, y que es primeramente la descripción de un hecho y por tanto un mero concepto legal, en otras palabras es la hipótesis jurídico normativa que da pauta a que se adecue la conducta del contribuyente a la misma, y por ende dar pie al surgimiento de la obligación fiscal.

Retomando el tema de la causación, dicho vocablo es también conocido como el "devengo" de la contribución, en materia fiscal este, se refiere al momento exacto en que se consume el hecho generador del tributo, es decir, si hacemos una comparación con otra rama de la Ciencia Jurídica como la Penal, sería algo muy parecido a la figura de la *Tipicidad*.

¹⁰ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. DICCIONARIO PARA JURISTAS. Ediciones Mayo, S.A. México, 1981. p. 239

¹¹ AGUIRRE SIRIA, María Guadalupe. et./al. CONGRESO INTERNACIONAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA LX ANIVERSARIO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Ediciones Especiales del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1997. T IV p. 212.



En otras palabras, el particular (sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria) se ubica dentro del supuesto jurídico de la norma, al realizar la conducta descrita por la misma, naciendo así la obligación del deudor (sujeto pasivo) de pagar el impuesto respectivo a la conducta realizada al acreedor (sujeto activo de la relación jurídico tributaria), quien es, dependiendo de la norma, el Estado, una entidad federativa, un municipio o bien, un órgano público autorizado para ello, y como ejemplo de éste último tenemos al Instituto Mexicano del Seguro Social.

1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

A lo largo de la historia del Derecho Fiscal, se han hecho diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización para la facilitación de su estudio, así tenemos clasificaciones como las de Impuestos directos e indirectos, la cual para algunos autores es quizá irrelevante, por su parco estudio acerca de ella, pero que sin embargo, cobra gran relevancia para el sustentante, en ese tenor tenemos la clasificación de impuestos reales y personales, así también tenemos la clasificación basada en la incidencia del impuesto, criterio administrativo o del padrón, criterio basado en la forma de manifestación de la capacidad contributiva, impuestos objetivos y subjetivos, entre otras clasificaciones.

Sin embargo muchas de ellas redundan o derivan de las clasificaciones que para nuestro estudio parecieron más importantes.

1.6.1. REALES Y PERSONALES

Se clasifican como impuestos reales, tal y como lo expresa el maestro Sergio de la Garza citando a Jarach, como "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva."¹²

En cambio, el impuesto personal, "en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia."¹³ Como ejemplo tenemos al Impuesto Sobre la Renta.

Los impuestos personales, toman en consideración ciertas cualidades, jurídicamente cualificadas, del sujeto pasivo. En otras palabras, estas cualidades influyen para establecer diferenciaciones de tratamiento en el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por tanto, miden más adecuadamente la capacidad contributiva.

El Impuesto al Valor Agregado, podrían considerarse "...en cierta forma personalizados a través de un procedimiento indirecto consistente en conceder exenciones a los artículos de primera necesidad y reducciones en la tasa a aquellos que son semi necesarios; en otros países se aplican tasas más altas que la normal para las ventas de artículos suntuarios."¹⁴ Razonamiento debatible, toda vez que se limita al asalariado la adquisición de este tipo de productos o servicios. Toda vez que, si su natural carestía imposibilita al trabajador, a comprar productos de tal naturaleza y que, con una carga impositiva mayor, lo dificultará aún mas.

Como ejemplo de "...impuesto personal tenemos el Impuesto Sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas... como ejemplo de los reales tenemos el que instituye La Ley General del Timbre, Gravando los actos, contratos o documentos no

¹² JARACH Cit. Por. Sergio de la Garza. Op. cit., p. 389

¹³ Idem.

¹⁴ Ibid. p. 340



mercantiles, por que al establecer la imposición al arrendamiento, en su artículo 5º, fracción II, declara como sujetos pasivos a las partes (por gravar el contrato en si mismo)...¹⁵

1.6.2. DIRECTOS E INDIRECTOS

Los impuestos directos, según criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva, transcrito por el maestro Sergio de la Garza en su Derecho Financiero y "...expuesto por Jarach, es explicado de la manera siguiente:

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

En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí, ya sea en el aspecto estático o dinámico, sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma.¹⁶

Reforzando la anterior afirmación, a manera de resumen, el Maestro Harold M. Groves, en sus Finanzas Públicas, nos explica de manera extensa los impuestos al consumo (en México Impuesto al Valor Agregado) son indirectos por gravar el consumo y no los ingresos.¹⁷

¹⁵ SANCHEZ LEÓN, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO 5ª ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980. p. 279

¹⁶ JARACH. Cit. Por. Sergio de la Garza. Op. cit., p. 389

¹⁷ M. GROVES, Harold. FINANZAS PÚBLICAS. Ed. Trillas, S.A. México, 1965. pp. 361-364.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Los impuestos directos gravan los ingresos del contribuyente, por lo tanto, existe la posibilidad de que su tasa o tarifa sea proporcional a su capacidad de contribuir. En tanto que los indirectos al gravar el consumo, la tasa o tarifa del impuesto nunca podrá estar acorde a los ingresos del contribuyente, ya que esto sería casi imposible de realizar, por ello las tasas actuales son: 15% en general, 10% en zonas fronterizas, 0% para productos de primera necesidad.

Así mismo otra diferencia que podemos encontrar, es los momentos o etapas por que pasan ambos tipos de impuestos, sin embargo antes de diferenciarlos hemos de definir, percusión transmisión e incidencia.

Percusión, es el impacto momentáneo del impuesto, que ocasiona el supuesto jurídico de la norma. La transmisión es el proceso por medio del cual el sujeto señalado por la ley como causante del gravamen (la persona sobre la cual se establece el impacto del impuesto) obliga, a otras personas a cubrirlo. Incidencia significa el impacto definitivo del impuesto, al configurarse el supuesto normativo y entrarlo en su tiempo previsto. Los impuestos directos pasan por la percusión y la incidencia, en tanto que los impuestos indirectos dada la percusión, pasan por un número indefinido de transmisiones y finalmente caen en la incidencia.

1.7. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto sobre el Valor Agregado, forma parte del grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes. Porque el impuesto sobre el valor agregado grava aparentemente el ingreso del industrial y del comerciante, cuando en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.

"El Impuesto al Valor Agregado es el gravamen de alcance más general, está presente en todas las etapas de la actividad

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

económica y de la intermediación; se extiende y aplica al universo de consumidores en todo el territorio nacional. Grava los consumos que se efectúen por bienes y servicios adquiridos en el país o en el extranjero."¹⁸

Algunos tratadistas intentan explicar el hecho de que el Estado grave no la renta ni la utilidad, sino el ingreso bruto, que puede contener pérdidas o el gasto, que es la aplicación del capital o de la renta en la adquisición de satisfactores. Y pese a sus explicaciones serán vertidas en nuestro trabajo, hemos de clarificar el por que no estamos totalmente de acuerdo en capítulos posteriores.

Vale la pena explicar que anteriormente de la existencia del Impuesto al Valor Agregado en nuestra legislación, existieron diversos impuestos denominados *de ventas*, los cuales también fueron copiados del extranjero y finalmente desaparecieron por la problemática que envolvía a dichos gravámenes, ahora bien el Impuesto al Valor Agregado pertenece al grupo de los impuestos de ventas o mejor dicho impuestos al consumo "...por qué principalmente esta actividad y junto con ella otras de menor importancia, son objeto de un gravamen, o diríamos de la acción especial del Estado para establecer sobre ellos un gravamen que en muchos casos puede ser que alcance no a la renta, no a la utilidad percibida por el comerciante o el industrial, sino el ingreso total sin deducción alguna, lo que dan a lugar a pensar en situaciones notoriamente injustas.

Existen en la doctrina, razones que explican que el Estado establezca este tipo de gravámenes que no toman en cuenta las utilidades. Es que el Estado considera que independientemente de las ganancias que el particular pueda obtener con su actividad, existe el beneficio que el particular deriva de la acción del Estado, encaminada a la prestación de servicios públicos y por la cual debe pagar con el objeto de sostener los gastos que esos servicios públicos demandan.

¹⁸ PÉREZ INDA, Luis M. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 5ª ed. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México 1995. p. 29

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Esto significa que por la acción del Estado, el particular deriva dos clases de beneficios: uno que está representado *por el uso* que puede hacer de los servicios que el Estado le proporciona, y el otro por la ganancia que puede derivar de la actividad que desarrolla dentro del mundo jurídico en que se mueve, dentro de los límites y bajo la protección del Estado...

...Hay necesidad de comunicaciones, de escuelas, de tierras productivas, lo que significa obras, justicia para resolver controversias, policía que verdaderamente proteja al ciudadano y otra serie de servicios.

Estos servicios tienen un costo y ese costo inevitablemente tendrá que ser cubierto por los ciudadanos que van a aprovechar la carretera y los ferrocarriles y los servicios telefónicos y tantas y tantas cosas que permiten, dentro de un mundo de libertad, la acción de cada *individuo*. Y para cubrir estos costos el Estado tendrá que gravar al particular sin estar limitado por la necesidad de que el particular obtenga alguna ganancia...

...En términos generales, los índices económicos que marcan la actividad individual son esencialmente cuatro: el capital, los beneficios, el volumen de los negocios y el gasto.

En algunos países existen impuestos sobre el Capital a los que pueden hacerse severas críticas, porque sólo son algunos los que lo tienen y no son igualmente controlables los que están representados por bienes inmuebles y los que lo tienen en bienes muebles.

El Impuesto sobre las utilidades es indudablemente uno de los más generalizados, porque sobre él es posible la realización con mayor certidumbre de los viejos y clásicos principios de la imposición, la uniformidad, la generalidad y a través de ellos la justicia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A veces el tipo de ganancias justifica que no solamente se establezca un gravamen sobre ellas, sino aún puedan existir dos, como cuando además del impuesto general sobre la Renta existe un impuesto sobre los dividendos y aun sobre las ganancias excesivas.

Y por último tenemos los impuestos sobre el volumen de los negocios y sobre el gasto. El primero de estos gravámenes recae principalmente sobre el comercio y la industria, pero el último recae claramente sobre el consumidor.

Lo anterior explica la existencia de gravámenes sobre el volumen total de los negocios que realizan las empresas, o sea, sobre el volumen total de las ventas de mercaderías y servicios no sobre las ganancias, o sobre las compras que realizan los particulares, que desde luego no tienen relación con ganancia alguna.

La imposición sobre el volumen de operaciones puede establecerse con un carácter general o especial para determinados giros.

Es general, cuando abarca todas las ventas y todos los servicios y es especial cuando se establece exclusivamente sobre determinadas mercaderías o sobre determinados servicios.

Generalmente cuando el gravamen se establece sobre determinados artículos, se usa que éstos sean objetos de lujo o no necesarios para la subsistencia de las personas.

Este mismo sistema podemos considerar que se aplica cuando aunque aparentemente se gravan todas las operaciones de venta, pero se establecen clasificaciones, de tal manera que unos artículos pagan determinada cuota y otros Otra, como estaba sucediendo con el impuesto sobre ingresos mercantiles, que tiene cuotas del 4%, del 7%, del 10%, del 15% y del 30%, de tal manera que, aun cuando en teoría es un impuesto global sobre las ventas, al multiplicarse el número de cuotas, se está dividiendo el

impuesto en grupos, de manera que deja de ser un impuesto general para convertirse en impuestos especiales sobre las ventas.

La imposición sobre las ventas puede clasificarse en tres sistemas: el llamado de la imposición única o singular, una tantum, el sistema de la imposición múltiple o plural "a cascade" y el sistema de la imposición sobre el valor agregado.

Estos nombres no son necesariamente los aceptados por los autores o legisladores de otros países, pero cualquiera que sea el nombre con los que se les conozca, el sistema es el mismo.

El primer sistema consiste en que el impuesto alcance una sola vez a cada producto, es decir, grava una sola operación de venta del producto. Este sistema tiene dos ventajas fundamentales: una, que productos de calidad y valor idénticos soporten la misma carga impositiva, cualquiera que sea el número de etapas por las que pase dentro de su comercialización, hasta llegar a las manos del consumidor. La otra ventaja es que percibiéndose el gravamen una sola vez sobre el valor de cada producto, es fácil gravar con el impuesto los artículos que se importen o eximir del mismo las mercaderías que se exporten, por lo cual se facilita la concurrencia en el mercado internacional. Por otra parte, no existe ningún estímulo a la concentración e integración, para arriba de las empresas y el hecho de que exista un reducido número de causantes, permite un control fiscal mayor. Pero frente a estas dos ventajas, pueden señalarse una serie de desventajas que son las siguientes:

El primer problema que se presenta es el de escoger qué acto dentro del camino del producto desde el productor hasta el consumidor, es el que debe gravarse y se presentan tres posibilidades: una, gravar al terminar la etapa industrial o de producción de la mercancía; la segunda gravar la venta realizada por el mayorista y la tercera, la venta realizada por el minorista.

Quizá podría señalarse que lo indicado sería la última etapa, cuando el producto sale del proceso comercial para llegar a las

manos del consumidor. Pero limitar la imposición al minorista puede dar origen a dificultades de control, por lo que las legislaciones que siguen este sistema, prefieren gravar la salida del producto de la fábrica, esto es, con un gravamen directo sobre la producción, como lo estableció el régimen francés en 1936 o sobre la venta al por mayor como en Suiza en 1941.

El segundo problema una vez definido el momento del gravamen, sería establecer una clara distinción entre la producción y la comercialización, problema que se presenta por ejemplo cuando se trata de determinar si una operación es de acabado de un producto, o un simple cambio en su presentación.

Un problema más sería el de considerar el hecho, de que a veces las operaciones se hacen no de productor a comerciante sino entre productores, o en el caso de considerar la venta al mayoreo no de mayorista a minorista, sino entre mayoristas. Este último problema ha originado que algunas legislaciones sigan lo que se llama el sistema de suspensión del impuesto.

Es decir, de acuerdo con este sistema el impuesto no se causa sino hasta la última transacción realizada por un grupo económico, es decir, que se grava la producción hasta que el artículo sale de los productores, para entrar a su comercialización.

En otras partes se ha utilizado el sistema llamado de fraccionamiento, en el cual cada uno de los sujetos del mismo ramo, por ejemplo, productores, paga una parte del impuesto basada en la labor que realiza o por el valor que añade al producto, y el último vendedor dentro del ramo de la producción, deduce del impuesto a pagar el que hayan pagado sus antecesores dentro del mismo ramo.

Esto hace que un sistema aparentemente fácil, porque el impuesto sólo se cobra una vez, no lo sea por las diversas complicaciones que se presentan en la realidad.

El segundo sistema es el llamado de la imposición múltiple o "a cascade" que grava las mercancías en cada una de las etapas de su negociación, tanto a través del ciclo industrial como comercial. En nuestra ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que pertenece a ese tipo de gravámenes, no se causa el impuesto dentro del ciclo industrial, cuando el producto está gravado por impuestos especiales.

La base del Impuesto desde luego es mucho mayor y por consiguiente también lo es su rendimiento.

Sin embargo, este tipo de impuestos se considera que es inconveniente, porque al gravar un producto tantas veces como sea objeto de alguna transacción resulta que la carga fiscal es desigual según la clase de producto de que se trate y aún dentro de cada clase, según la longitud de los circuitos de producción y de distribución de cada mercadería. Y esta longitud puede variar inclusive por causas estrictamente ocasionales.

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

Un sistema como éste se considera que obstaculiza la exportación, porque gravando todas las operaciones por las que va pasando el objeto, no es posible calcular con suficiente aproximación el total de los impuestos paga los, como para que una devolución del impuesto, que se haga con el propósito de que la mercancía pueda competir ventajosamente en los mercados internacionales, pueda resultar realmente efectiva.

También resulta este impuesto un factor de injusticia, porque es muy difícil estimar el impuesto con el que debe estar gravar lo un producto de importación, por lo que al entrar al mercado nacional puede llevar una carga mayor o menor que la que ya soportan los productos nacionales en las mismas condiciones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por otra parte, este impuesto favorece la concentración de empresas, porque éstas se pueden organizar de tal forma, que eviten las transacciones con el objeto de eludir el pago del impuesto correspondiente, haciéndose de este modo una concentración vertical, y el desarrollo de estas grandes instituciones económicas puede absorber y destruir a las pequeñas y medianas empresas.

Algunas legislaciones señalan tasas más elevadas a las ventas que realicen esta clase de empresas para compensar el beneficio que derivan las mismas por su integración.

Por último la causación del impuesto en cada una de las etapas requiere una vigilancia más grande que la que se necesita en otros casos.

Un tercer tipo de impuesto a las ventas es el llamado "Impuesto sobre el Valor Agregado" que se puede señalar como intermedio entre los dos precedentes. No se grava el valor total del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa, de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

El valor agregado es el que una empresa añade a los materiales, bienes y servicios que adquiere de otras; se obtiene deduciendo del total de ingresos brutos, el importe de los pagos totales efectuados a otra empresa por adquisición de bienes o prestación de servicios, es decir, el valor agregado está constituido esencialmente por el conjunto de las utilidades netas, o los intereses y las rentas de una empresa.

Las ventajas que presenta son las siguientes:

En primer lugar elimina absolutamente el efecto piramidal de la tributación y asegura cierta neutralidad económica al impuesto.

Como es ampliamente sabido, se considera que el impuesto puede tener un fin estrictamente fiscal o puede ser un instrumento para producir determinados efectos económicos. El del valor agregado tiene mayor tendencia a la neutralidad fiscal y no fomenta la integración vertical de empresas.

Por otra parte, representa con mayor exactitud el volumen neto de las actividades mercantiles de la empresa causante, sin incluir en el mismo ninguna actividad correspondiente a otras empresas.

Y, por último, puede extenderse a pequeñas empresas cuya contabilidad es por lo común muy defectuosa, pero que esencialmente conservan los documentos relativos a la compra y a la venta.

La aplicación práctica presenta algunas dificultades cuando se pretende gravar la producción agropecuaria, pero esto es común a todos los impuestos que pretenden gravar esta actividad. Igualmente puede presentar dificultades su aplicación cuando se trata de empresas bancarias, porque los intereses percibidos por un Banco como consecuencia de los créditos otorgados a las empresas, tendrán que ser considerados por el Banco como parte de su valor agregado y al mismo tiempo lo serán por las empresas que operaron con el.

Por otra parte, puede haber dificultades para establecer tratamientos diferenciales a ciertas mercancías cuya diversidad de gravamen puede ser conveniente.

...La naturaleza jurídica del impuesto... como hemos dicho, puede tratarse de un gravamen a la producción o de un gravamen a la circulación o transferencia de riquezas, o un gravamen al consumo.

El Impuesto sobre el valor agregado no grava ni pretende gravar la utilidad de las empresas, lo que grava es el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales que cada productor, fabricante,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mayorista, minorista, va incorporando al artículo en cada etapa de su negociación, considerándose así que todos los que intermedien en la negociación de las mercaderías, tanto en el ciclo industrial como en el comercial, son productores de riqueza y deben ser en consecuencia, gravados con este, tipo de impuesto.

Esto lleva a diversos autores a considerar que se trata de un impuesto a la producción, pero podríamos decir que así es en sentido "lato", y no como un gravamen establecido al momento de la salida del producto de la fábrica, sino como un artículo en el que van agregándose fracciones de producción por cada uno de los que intervienen en el proceso del industrial al consumidor, por cuanto que le va agregando valor. Al final del ciclo el artículo queda gravado por la totalidad de su valor.

El impuesto está siempre en la posibilidad de gravar cualquier producto nuevo que aparezca 'en el mercado.

Este impuesto por su sensibilidad, refleja la situación económica general, especialmente en el caso de situaciones inflacionarias.

Alcanza un aspecto trascendente de la vida económica nacional como es la modificación del *standard of living*, que no siempre es captado en forma cabal por la imposición sobre la renta neta, que es efectiva para los grandes beneficios, pero no funciona plenamente en los de tipo pequeño o mediano.

Por último, puede en un momento dado, apartarse de la neutralidad financiera y buscar otras finalidades, cosa que es difícil hacer con el Impuesto Sobre la Renta. Así, es posible, con este gravamen, discriminar entre consumos que se quiere favorecer y consumos que se quieren limitar.

El impuesto a las ventas se estima que existió ya en las épocas más primitivas de las civilizaciones china e india. Los romanos establecieron la *sen tecima rerum venaiium*, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana. El gravamen era del 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. El

Emperador Tiberio se vio obligado, por la presión popular, a reducir la tasa a la mitad y la abolió el Emperador Calígula. La venta de esclavos pagaba un impuesto del 4% denominada *quinta et vicesima venaliurn mancipiorum*.

En la antigua monarquía francesa existen gravámenes semejantes a impuestos a las ventas, como el que tenían que pagar los compradores y vendedores de mercaderías de un *denier par livre* sobre el precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra.

En los Estados Unidos, durante la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos, con tasas variables que en general eran menores en los casos de reventa que en los casos en que se trataba de la transformación o simple preparación del producto en cuestión. Al terminar la guerra desapareció el impuesto.

En España, el primer aspecto de la alcabala en el año de 1342, fue un gravamen sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas que gravaba al vendedor en el primer caso y en la permuta a los dos. Se gravaban todas las cosas que están en el comercio de los hombres, con algunas exenciones para artículos de consumo necesario, las ventas forzosas y Otras de carácter subjetivo a favor de determinados contribuyentes. Este impuesto en la época de los Reyes Católicos llegó al 10%.

Este gravamen pasó con sus lineamientos generales al Virreinato de la Nueva España.

En Europa, Alemania fue el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas.

El impuesto desde entonces ha gravado todas las ventas y prestaciones de servicios en todas las etapas de su negociación, asimilándose a la venta, el consumo particular de bienes por el empresario que satisfaga necesidades extrañas a la empresa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En Italia, la imposición sobre las ventas se ha ido introduciendo en forma gradual, hasta llegar a alcanzar toda retribución por la entrega de bienes, o la prestación de servicios, que recae sobre todas las etapas de la negociación de los artículos.

En Bélgica se introdujo en el año de 1921 un impuesto, tasa de transmisión, sobre toda la venta o transferencia a título oneroso de bienes muebles.

En Holanda se introdujo en el año de 1933. En Francia, se inicia en 1920 con el impuesto *sur la chiffre d'affaires*, sobre el volumen de los negocios, que es debido por todos aquellos que compran para vender. Tuvo diversas vicisitudes, habiéndose transformado en impuesto que se causaba por una sola vez en la producción, lo que dio lugar a la creación de 16 regímenes especiales, hasta la reforma de abril de 1954, que establece el Impuesto sobre el Valor Agregado, que permite la deducción total del impuesto que recayó tanto sobre los productos que integran físicamente la producción, como sobre los que se le incorporan financieramente.

En Yugoslavia se estableció el impuesto a las ventas en 1922. En Suiza, en 1941. En Australia, en 1930. En Nueva Zelanda, en 1933. En los Estados Unidos el impuesto a las ventas es de carácter local. En Cuba, en 1922. En Ecuador, en 1925. En Argentina, en 1931.

En la actualidad la mayor parte de los países que tenían impuestos sobre las ventas de imposición múltiple, es decir, a *cascade*, los han ido transformando en impuesto sobre valor agregado.

En México desde finales del siglo pasado se estableció el Impuesto del Timbre que se pagaba, como su nombre lo indica, agregando estampillas o timbres a las facturas.

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 8.3%.

Más tarde, cuando se expidió la Ley relativa para entrar en vigor el 1º de enero de 1948, se provocó un gran malestar, una gran inquietud, en alguna forma similar a la que está provocando el Impuesto sobre el Valor Agregado, y para contener la inconformidad, las grandes organizaciones empresariales convocaron a una Segunda Convención Nacional de Causantes, que se celebró en febrero de 1948.

En dicha Convención la Secretaría de Hacienda, de acuerdo con los particulares, sostuvo que una Hacienda Pública, fuerte y organizada no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes, que era necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; que debe tenderse a la unificación y simplificación de diversos impuestos, con la tendencia de que cada causante sólo pague uno.

El impuesto sobre Ingresos Mercantiles se causa por los ingresos por concepto de ventas, de prestación de servicios, de comisiones, consignaciones, agencias de turismo, representaciones, corretajes y distribución.

Sustituye al Federal del Timbre sobre compraventa y recibos y á los impuestos locales del Distrito Federal sobre establecimientos mercantiles e industriales y de compraventa de artículos de lujo. Al mismo tiempo se estableció el delito de fraude al fisco en los términos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

La Convención reconoció la conveniencia y urgencia de que el poder público, con plena colaboración de toda la nación y dentro

de las realidades mexicanas, reorganice integralmente el sistema fiscal de nuestro país.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue antes que nada un impuesto general a las ventas; posteriormente y en la medida en que se fueron modificando diversas cuotas, dejó de ser impuesto general para convertirse en una serie de impuestos especiales sobre las ventas.

Pero debe reconocerse la preocupación del Estado Mexicano para que este Impuesto no fuera un obstáculo para las exportaciones, como sucede generalmente. Para éste efecto se expidieron los certificados de devolución de impuestos para los artículos de exportación.

La devolución de impuestos, hecha durante los meses de enero a agosto de 1979, fue de \$ 3'467.106,000.00 que corresponden a ventas al exterior de 41'319.767,000.00 pesos. El 85% de CEDIS, como se llama a estos documentos, se expidieron por concepto de exportaciones de manufacturas que en el lapso citado, superaron la cifra de 34'000.000,000.00 de pesos, lo que significa un incremento de más del 25% con relación a igual período del año anterior...

...El Impuesto al Valor Agregado en México, es un impuesto indirecto, es decir lo paga una persona que tiene no sólo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor. Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas. Desde el punto de vista económico-financiero pertenece al género de impuestos a las transacciones o sea, a la circulación económica de los bienes. Es un impuesto a las Ventas. La característica esencial consiste en la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total.

En cada etapa sólo se grava el valor agregado en la misma, al valor acumulado en las etapas anteriores.

Se trata de un impuesto plurifásico no acumulativo. Es plurifásico porque el gravamen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico, y es no acumulativo, porque sólo alcanza la parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada en el *Diario Oficial* de 29 de diciembre de 1978. Entró en vigor el 1° de enero de 1980, es decir, se dio un año para poder estudiar los posibles efectos de la ley, sus repercusiones en el público y los problemas que podrían presentarse. Sustituye al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al que se le hizo la objeción fundamental de ser un impuesto en cascada y a diversos impuestos especiales...¹⁹

Es así, como el estudio del Impuesto al Valor Agregado en México se inicia en 1967 sin embargo, no fructifica por bajas tasas de inflación (no más del 5 % al año). Es aplicado en el mercado común europeo porque favorece las exportaciones y nivela, desde el punto de vista fiscal, las importaciones. En Hispanoamérica fue aplicado, antes que en México, en países como Argentina, Chile, Perú, Brasil y Bolivia.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue publicada el 29 de diciembre de 1978 y el 1° de enero de 1980 se inicia su vigencia en nuestro país. Al presentarse tasas de inflación del 20 al 60%, inicialmente la tasa de dicho impuesto era del 10%. Sustituye al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al que se le hizo la objeción fundamental de ser un impuesto en cascada y a diversos impuestos especiales y alegando que la tasa del Impuesto al Valor Agregado era inferior al impuesto sobre ingresos mercantiles que, en cascada, ascendía al 12%

Al entrar en vigor el Impuesto sobre el Valor Agregado, quedaron abrogadas, las leyes y decretos siguientes:

¹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. DERECHO FINANCIERO MEXICANO 32ª ed. Ed. Porrúa, México 1998, pp. 469-481.

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre compraventa 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 Electrónicos, 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% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.
16. Decreto que establece un Impuesto sobre Liso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
17. Ley de Impuestos sobre la Explotación Forestal.
18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

Las tasas del Impuesto al Valor Agregado han ido cambiando a lo largo de su historia en nuestro país, así tenemos: como ya mencionamos inicia en 1980 con 10% de tasa general, el 1º de enero de 1983 aumenta a 15% y el 11 de noviembre de 1991 la tasa general vuelve a ser del 10%. Siendo desde el 1º de abril de 1995 el 15%.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"Desde el punto de vista económico financiero el Impuesto al Valor Agregado pertenece al género de impuesto a las transacciones, o sea a la circulación económica de los bienes, al que pertenecía – también - el impuesto a las ventas..."²⁰ que existió en Argentina, regido por la ley 12.143. Antecesor inmediato del impuesto antes referido.

"El nombre del impuesto que responde a la naturaleza específica del gravamen, no refleja el hecho imponible ni la base imponible."²¹

Ahora explicaremos porque se le llama impuesto al valor agregado. Todos nosotros hemos adquirido alguna vez un artículo, y nos han entregado un comprobante por la compra en que se detalla:

1. El precio del bien
2. Más el Impuesto al Valor Agregado

Dando como resultado un total por la suma de los conceptos anteriores.

Esto quiere decir que por cada compra tendremos que pagar en la caja de aquella tienda un impuesto por consumir ciertos bienes, en este mismo ejemplo, podemos decir que a esa misma tienda le vendió los satisfactores que pagó el consumidor final, un proveedor y a su vez a este proveedor, le vendió los productos un fabricante quien a también compró las materias primas a varios productores, entonces tenemos que dichos productores venden sus productos y agregan a su precio el Impuesto al Valor Agregado, a su vez el fabricante al comercializar sus productos agrega el tributo al precio de su mercancía, de igual manera el proveedor añadirá el impuesto al producto y así mismo hará el dueño de la tienda, por lo cual será el consumidor final quien

²⁰JARACH, Dino. FINANANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO. 2ª ed. Ed. ABELEDO-PERROT. Argentina, 1996. p. 839

²¹ Idem.

pague el tributo*, de aquí que se entiende que el impuesto al valor agregado se considera un impuesto al consumo.

La explicación del porque se le llama Impuesto al Valor Agregado se encuentra en que, por ejemplo, en una empresa al fabricar el bien que se va a vender requiere de insumos o materia primas que para transformarse se necesita de una serie de erogaciones diversas que darán como resultado la producción de un artículo terminado, esto quiere decir, que mientras más erogaciones se tengan, en esa medida aumentará o se agregará valor.

Por otro lado si a todos estos gastos o costos que se tienen, se le incrementa con la utilidad que la empresa y el mercado puedan aceptar, nos da como resultado el precio total del artículo que es la base sobre la cual se calculará el Impuesto al Valor Agregado.

De lo anterior, podríamos decir que la denominación de Impuesto al Valor Agregado es debido a que el impuesto se va a pagar más, cuando tenga más agregados o costos en el producto o la utilidad sea incrementada por la empresa. Entonces, es así como el consumidor final es quien realmente paga el impuesto. La persona física o moral que vende y que traslado por la venta de un bien o servicio es pagado finalmente por el consumidor.

Apareciendo la figura del acreditamiento que contempla el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual consiste en que, pudiendo acreditar el Impuesto al Valor Agregado pagado al proveedor por sus adquisiciones y el diferencial entregarlo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dando como consecuencia que dicho contribuyente no pone realmente de su bolsa, esa contribución, ya que como hemos podido dilucidar esta la efectúa el consumidor final del bien o servicio.

Una parte de los adeudos que se tiene en Recaudación, es debido a que muchos contribuyentes han dejado de enterar este dinero

* A dicha fenómeno se le conoce como *transmisión o traslación*, y fue tratado en el tópico de Impuestos *Directos e Indirectos*

que no les pertenece y que representa el Impuesto al Valor Agregado pagado por el consumidor. El Impuesto al Valor Agregado según algunos autores, así como la propia Secretaría de Hacienda y Crédito, tiene un papel muy importante en la economía, ya que regula el consumo de bienes y servicios. El Impuesto al Valor Agregado representa para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) una contribución que al incrementarse los precios, la Recaudación se mantiene a los precios actualizados, razón por la cual es el segundo impuesto que mas recaudación tiene*.

* Dato comprobable en la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2002.

2. PRINCIPIOS GENERALES QUE RIGEN A LAS CONTRIBUCIONES.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (S.J.F.; 5ª Época, Tomo LXXXIX, p. 1546, *La Interpretación Constitucional...* páginas 3, 4 y 5) ha enunciado los principios que deben regir los impuestos de la siguiente manera:

“... ”

- a) Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso, para que las autoridades y los contribuyentes cumplan más pronta y eficazmente sus deberes.
- b) El impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional y estar en relación con la riqueza de la nación, para que no sea gravamen excesivo, ni modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser lo bastante para satisfacer los egresos de la nación.
- c) Debe ser cómodo para que el causante tenga facilidades de cubrirlo, sin más mermas en su patrimonio.

Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto, o sea aumentando éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.”

Otro criterio jurisprudencial de la Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXV, Página 2724. establece:

“El constituyente no concedió una facultad omnímoda al Estado, para establecer los impuestos que a su juicio fuesen convenientes, sino limitada por tres requisitos fundamentales: que sean proporcionales, que sean equitativos y que se destinen al pago de los gastos públicos. De manera que debe estimarse que, considerado constitucionalmente el impuesto, será únicamente obligatorio cuando en él concurren los requisitos antes mencionados...”

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Otra Jurisprudencia reforzará el contenido de los subsecuentes temas, la cual en su parte conducente señala:

"De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad..." (Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 187-192 Primera Parte, Página 111).

Esta jurisprudencia, deja muy en claro muchos de los tópicos que trataremos mas adelante, sin embargo, muchos doctrinarios esgrimen que existen más principios que rigen a las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contribuciones, motivo por el cual, nos hemos dado a la tarea de compilarlos, al menos los mas comunes, y que la mayoría de los tratadistas nacionales, los vean como tales. También de la lectura del mismo artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprenden, varios principios.

En estas dos vertientes explicaremos brevemente en que consistente cada uno de estos principios, no sin antes aclarar, que haremos notable énfasis en los principios, que mas nos interesa resaltar.

2.1. OBLIGATORIEDAD

Es el propio artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el que señala la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos y ésta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios necesarios para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo, ésta obligación es general en materia contributiva y la obligación de contribuir o de enterar (pagar) un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Así mismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ejecutorias ha señalado que, el pago de las contribuciones constituye un adeudo, que es el resultado de una necesidad del sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo para que el cobro de estas sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca, ya que los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, si no una contribución que se basa en las cargas de la vida social. "El carácter obligatorio de la norma. Toda norma jurídica debe ser una manifestación verdadera del Derecho; y se infiere que éste no llenaría sus fines naturales si sus reglas carecieran de fuerza de imposición por ello la norma es

coercible, es decir, se puede imponer su cumplimiento incluso por la fuerza.

El carácter obligatorio de la regla de Derecho es de naturaleza especial. Existen reglas sociales que tienen ese carácter y no son jurídicas. La fuerza obligatoria de la regla de Derecho deriva necesariamente de la sociedad organizada.

El elemento distintivo de este carácter de la norma es la *sanción*, o sea el medio coactivo de que se vale el poder para imponer la observancia de la regla dada. Tal elemento no es siempre ostensible, por que la norma es observada voluntariamente por lo general en la sociedad; la sanción se manifiesta sólo cuando se comete la infracción.

Como existen reglas sociales obligatorias que no son jurídicas, hay también sanciones que no están en el campo del Derecho; el que infringe la regla moral, puede incurrir en la desaprobación de los miembros de la sociedad en que vive, lo cual constituye una sanción, pero no tiene fuerza jurídica, por que no emana del poder público.

Si la sanción es el elemento que hace obligatoria la norma, no puede existir ésta sino acompañada de aquélla.²²

Ahora bien, podemos dilucidar, que el carácter obligatorio de las contribuciones, implica, que no queda a la voluntad del sujeto pasivo, de la relación jurídico tributaria, el hecho de cooperar o no con los gastos del Estado, si no que es el Estado quien, por interés general y potestad expresa de la ley, impone la obligación de hacerlo y puede por ende, ejercer la coacción que la misma ley le confiere, a efecto que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales. En resumen las contribuciones no constituyen un beneficio para los causantes, si no un deber de contribuir al gasto público, el beneficio será entonces una

²² GARCÍA, Trinidad. APUNTES DE INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO 20ª ed. Ed. Porrúa S.A. México, 1975. pp. 80 -81.

contraprestación indirecta, ya que esta se reflejará en el gasto público que haga el Estado.

2.2. DESTINADOS AL GASTO PÚBLICO

Aquí bastantes vertientes, ya que la constitución habla que el destino de las contribuciones es el gasto público, sin embargo podríamos aseverar que el destino es el Bien Público; toda vez que el fundamento sociológico de los impuestos es el hecho que todos los integrantes de una sociedad política tienen que contribuir con parte de sus recursos para que todo este conglomerado de personas viva, alcance el progreso y por ende trascienda hacia su felicidad.

Pero si el bienestar de la sociedad radica en la vida cada día mejor de sus integrantes, la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan podido con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

No puede admitirse una sociedad rica integrada por individuos miserables, por que el Estado, a título de beneficio social les arrebate gran parte de sus recursos.

El pago de las contribuciones no puede significar un sacrificio; la justicia de los impuestos estriba en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad, el sobrante de sus recursos económicos, después de cubrir los gastos de una vida honesta.

Por lo tanto, los impuestos deben estar consignados en una ley, y el Congreso al decretar las contribuciones, no ejercita una atribución arbitraria, ya que esta no es una facultad absoluta, sino que debe sujetarse a las disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y una de las disposiciones que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es que los tributos sean destinados al gasto público.

Sin embargo, definamos al Gasto Público, como "...todos aquellos gastos que realiza el estado para cumplir sus fines."²³ Ahora la interrogante será: ¿cuáles son los fines del Estado?, a lo que el tratadista Francisco Pérez Porrúa, nos dice al respecto, que este fin es el bien público temporal "...cuya materia consiste, en primer término, en el bien del Estado en cuanto a su institución política, que comprende dos aspectos la existencia del Estado y su conservación. Su existencia implica, a su vez, la defensa de sus enemigos que pueden existir a su interior como en su exterior. Por su parte la conservación del Estado supone el buen funcionamiento de su máquina administrativa y supone además, la existencia de una sana economía estatal... esto no quiere decir que preconicemos el intervencionismo absoluto del Estado, sino que debemos buscar el justo medio, es decir; el Estado debe coordinar la actividad de los particulares para que esta no resulte desorbitada..., a prestar ayuda y eventualmente a suplirlos..."²⁴, además y como explica ampliamente el mismo autor, la constante satisfacción de las necesidades de la población, en el orden cultural, cumpliendo con su función educativa en todos los ordenes, espiritual respetando la ideología y creencias de los habitantes de su territorio.

Sin embargo este fin del Estado no se realiza a capricho del mismo, esto da pie al surgimiento del derecho administrativo ya que es la "...rama del derecho público, que regula la actividad del Estado que se realiza en forma de función administrativa... La actividad del Estado es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los

²³ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Op. cit.*, p. 629

²⁴ TEORIA DEL ESTADO 19ª ed. Ed. Porrúa, S.A. México 1984. pp. 283-289

medios adecuados para alcanzar los fines estatales...²⁵ mencionados con anterioridad.

Todo lo anterior, implica que el estado, no puede administrar arbitrariamente los recursos públicos, si no que es menester del ejecutivo informar en el presupuesto de egresos, a dónde y por que se han de destinar los recursos nacionales, y estos, nos dice la Teoría del Estado, deben satisfacer las necesidades mas imperantes del pueblo, sin tomar en cuenta los intereses personales o de clase (cosa que sucede a menudo), para salir adelante poco a poco, como sociedad y país.

Por tanto, el bien público temporal es el continente, y el gasto público el contenido, ya que éste último forma parte de todas las cuestiones que implican al bien público temporal. Por lo que se deduce que ambas acepciones pueden de una u otra forma utilizarse.

"...De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de estos productos, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público: por lo tanto tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las explicaciones a aspectos particulares del gasto público...²⁶ y de ésta forma es como se debe ejercer el gasto público, ya que debe quedar perfectamente establecido en el presupuesto de egresos de la federación.

Ahora bien, su fin es el gasto público, por que la población es la que otorgó ese dinero, para que a su vez estas contribuciones les

²⁵ FRAGA, Gabino. Op. cit., p. 9

²⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO 3ª ed. Ed. Limusa S.A. de C.V. México, 1988. p. 62

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sean retribuidas entre otras cosas por los bienes y servicios públicos que brinde el Estado.

En ese particular, el Estado al organizar el gasto de los recursos públicos, esta también, haciendo una mas justa repartición de la riqueza, pues en teoría, el Estado tendrá como prioridades a las comunidades mas necesitadas o las necesidades más imperantes para el país.

2.3. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13).

Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787.

De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8º, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340

estatuyo que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos".

La Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la Comisión, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por un diputado Constituyente, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto

del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concordé con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad."

Tales "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Respecto de éste particular, encontramos muchas opiniones de los diferentes autores, muchas coincidentes entre si, por su parte Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez nos indica que, "...la equidad, por su parte, se origina en la idea de la justicia del caso concreto...",²⁷ en tanto que la proporcionalidad, se refiere a la proporción, es decir, a que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de contribuyente.

Entonces "tenemos que el impuesto es proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a esta."²⁸

Así también el Pleno de la Suprema Corte de justicia de la Nación nos dice:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica

²⁷ Ibíd. p. 63.

²⁸ HUMBERTO BRISEÑO SIERRA. Cit. Por. SANCHEZ LEÓN, Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO 5ª ed. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980. p. 281.

de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos..." Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis 275, Página 256.

Para nosotros, Proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. En ese sentido, Equidad es: la igualdad ante la ley tributaria, es decir, un mismo trato en cuanto a su causación, deducciones, plazos de pago, etc., debiendo variar sólo los porcentajes aplicables de acuerdo a la capacidad económica.

2.4. GENERALIDAD

La Ley es una regla que se aplica a todos los casos que reúnen las condiciones previstas por ellas para su aplicación. La ley dice que los menores de edad son incapaces; en consecuencia, siempre que una persona sea menor de 18 años, esto es, que tenga la cualidad señalada por el legislador, deberá ser considerada incapaz por aplicación del principio establecido. En esto consiste que la ley sea general.

Las leyes son generales y deben aplicarse, sin excepción arbitraria, siempre que el caso particular encaje en la regla formulada por el texto legal.

"El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben

derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces, evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.²⁹

El doctrinario Ernesto Flores Zavala indica que: "el principio de generalidad no significa que todos deben pagar los impuestos, sino que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto se debe gravar a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generados del crédito fiscal..."³⁰

Reforzando lo anterior, la siguiente jurisprudencia de la Séptima Época, del Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 103-108 Primera Parte, Página 152, dice:

"...Es decir, que basta con que las disposiciones de un ordenamiento legal tengan vigencia indeterminada, se apliquen a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis por ellas prevista y que no estén dirigidas a una persona o grupo de personas individualmente determinado, para que la ley satisfaga los mencionados atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad..."

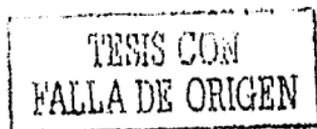
2.5. UNIFORMIDAD

Según Juan Palomar de Miguel en su Diccionario para Juristas dicho vocablo deriva del latín *uniformitas* que significa, calidad de uniforme, y a su vez uniforme viene del latín *uniformis*, que implica igualdad, semejanza o conformidad.³¹

²⁹ ARRIJOA VIZCANO, Adolfo. DERECHO FISCAL 5ª ed. Ed. Themis. México 1989. p. 181

³⁰ DERECHO FINANCIERO MEXICANO 32ª ed. Ed. Porrúa. México 1998. pág. 179

³¹ Op. cit., p. 1372



Este principio proclama la igualdad de todos los sujetos frente al impuesto. Igualdad que requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, a manera de que a mayor capacidad contributiva, mayor sea la aportación.

Sobre este particular, doctrinalmente dicho principio deriva conjuntamente con el principio de generalidad del principio de justicia, la cual se encuentra estrechamente vinculada con los principios de equidad y proporcionalidad.

2.6. LEGALIDAD

Aquí pudiera parecer que podríamos encontrar con dos vertientes jurídicas de este término; como garantía individual y como principio que rige a las contribuciones, sin embargo aunque se observe este tópico desde dichas perspectivas, es lo mismo, ya que esta garantía "...consiste, independientemente de la seguridad jurídica que entraña, en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecte a u particular en su persona o en sus bienes, es decir la garantía de legalidad requiere sustancialmente que las autoridades se atengan precisamente a la ley..."³² las contribuciones deben estar previstas en ley, pero además deberán atender a lo que nos marca el 16 constitucional, los actos administrativos que deriven del cumplimiento de ellas.

Así mismo la jurisprudencia nos define dicho principio:

"Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado,

³² BAZDRESCH, Luis. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES 5ª ed. Ed. Trillas. México, 1998. p. 162

impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias". (Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Diciembre de 2000, Tesis: 2a./J. 111/2000, Página 392).

Así mismo este principio, también es considerado una garantía, si lo analizamos, ahora desde la perspectiva Margarita Lomeli Cerezo, quien nos dice: "Esta garantía se encuentra consagrada también por el artículo 14 constitucional y consiste sustancialmente en que para la privación de cualquier derecho de un individuo, debe seguirse un procedimiento que reúna los requisitos que he referido al hablar de la garantía de audiencia, el que debe fundarse en ley y aplicarse ésta correctamente."³³

Concluimos entonces, que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo ningún acto dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello en la ley aplicable al caso, así mismo los contribuyentes están únicamente obligados a contribuir

³³ LOMELI CERESO, Margarita. DERECHO FISCAL REPRESIVO 3ª ed. Ed. Porrúa. México, 1998. p. 65.

a lo expresamente marcado por las leyes, así como también, sólo tienen derecho a lo que estas mismas leyes les confieran.

2.7. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Principio que deriva del artículo 14 constitucional, el cual dice en su primer párrafo que a "*...ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna* y el segundo párrafo establece: Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, si no mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."³⁴

Sería irracional y absurdo exigir a los sujetos de derecho que ajusten sus actos y su conducta a una norma que no existía al tiempo de su actuación.

En ese sentido "la aplicación retroactiva de la ley es injusta en cuanto lesiona derechos adquiridos o situaciones concretas de derecho, que quedaron definidas o perfeccionadas antes de la vigencia de la nueva ley..."³⁵

Lo cual implica en materia fiscal, que si una persona omitió declarar contribuciones en el año de 1999, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, no se le puede aplicar la sanción relativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 2001, si no que se le debe aplicar lo dispuesto por el ordenamiento tributarios citados, vigentes en el año de 1999.

En ese sentido el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación nos dice que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes, durante el lapso en que concurren, así como que dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones

³⁴ FLOREZ ZAVALA, Ernesto. *Op. cit.*, p. 54.

³⁵ BAZDRESCH. Luis. *Op. cit.*, p. 156

vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

3. ANTECEDENTES

Como ya dijimos en el primer capítulo, el Impuesto al Valor Agregado se estudia en México se inicia en 1967 sin embargo, no fructifica por bajas tasas de inflación (no más del 5 % al año). Es aplicado en el mercado común europeo porque favorece las exportaciones y nivela, desde el punto de vista fiscal, las importaciones. En Hispanoamérica fue aplicado, antes que en México, en países como Argentina, Chile, Perú, Brasil y Bolivia.

3.1. ELEMENTOS

Una de las formas más sencillas para acceder y comprender Ley del Impuesto al Valor Agregado es por medio del conocimiento de los elementos de la contribución.

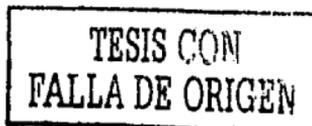
Las Leyes fiscales tienen establecido como obligación fundamental o sustantiva el pagar y como obligaciones colaterales aquellas que cumplen formalidades como el de llevar contabilidad, expedir comprobantes, presentar declaraciones informativas, etc.

3.1.1 SUJETOS

Basándonos en la doctrina, existe el sujeto pasivo y activo de la relación jurídico - tributaria, en ese sentido; el sujeto activo de dicha relación, es la autoridad fiscal, y el sujeto pasivo "...resulta ser éste un elemento esencial de todo impuesto, toda vez que va a consistir en la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado que en última instancia será el obligado y que puede serlo por deuda propia o por deuda ajena."³⁶

Ahora bien, de acuerdo al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son sujetos pasivos de ese impuesto todas las personas físicas o morales que en territorio nacional, realicen los

³⁶ Jiménez González. Op. cit., p. 68



actos o actividades que establece la ley, son las que deben pagar dicho tributo.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se dividen en aquellos que la ley considera que son:

A) Sujetos gravados por la ley,

B) Sujetos exentos, quienes no pagarán el impuesto, más tendrán una obligación colateral que es el conservar la documentación de sus adquisiciones.

C) No sujetos (no los considera la ley como parte de su ámbito).

Los sujetos gravados están obligados a contribuir por los actos o actividades que realicen y a cumplir obligaciones.

Los sujetos exentos no contribuyen por los actos o actividades que realicen pero cumplen sólo con la obligación colateral de conservar la documentación de sus adquisiciones.

Las características que deberán reunir los sujetos exentos son:

- Persona física con actividad empresarial y,
- Qué únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligados al pago del impuesto por dichas actividades,
- Siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'456,992.00* 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), cualquier requisito que no se cumpla será suficiente para no

* Cantidad contenida en el artículo 2 - L de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

estar exento (En base al Art. 27 del Código Fiscal de la Federación todos los sujetos que expidan comprobantes o presenten declaraciones deberán estar inscritos, sin embargo al no tener estas obligaciones el sujeto exento no deberá inscribirse por lo que corresponde a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Otros sujetos exentos son:

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 de \$1'456,992.00.

Dicho tributo también se entera mediante los pagos provisionales y están obligadas a efectuar estos pagos provisionales las personas físicas que en territorio nacional presten servicios personales independientes. Se entiende que prestan servicios personales entre otras las siguientes personas:

- Quienes perciban ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente.
- Quienes enajenen obras de arte hechas por ellas.
- Los agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas o valores.
- Los promotores de valores y los de administradoras de fondos para el retiro.
- Quienes obtengan ingresos mediante la explotación de una patente aduanal.
- Los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Personas obligadas a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado son las personas morales que reciban servicios personales independientes, prestados por personas físicas, deberán retener el impuesto al valor agregado correspondiente y enterarlo conjuntamente con sus pagos provisionales. La retención se hará por las dos terceras partes del impuesto causado.

El impuesto al valor agregado, se pagará en el momento en que se paguen las contraprestaciones a favor de quien los preste y sobre el monto de cada una de ellas, es decir, la obligación de enterar el impuesto nace a partir de que el prestador del servicio reciba el pago por los mismos.

Casos en que no se está obligado a pagar el impuesto son:

- Servicios profesionales de medicina, veterinaria y odontología, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.
- Aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

Hasta el 31 de diciembre de 2001, los creadores que se encontraban considerados con un tratamiento especial, bajo la exención a que se refería la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que a la letra decía:

"Artículo 77.-

XXX. Los que obtengan por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta".

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.

c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios."

Actualmente con la "reforma" para el ejercicio fiscal de 2002, conlleva una serie de modificaciones donde los creadores son objeto del pago del gravamen sobre *prestación de servicios independientes*, lo que nos conduce a una violación o transgresión al fomento a la cultura, educación, pero sobre todo lesionando la actividad creativa o inventiva, en virtud, de que el ejercicio de su profesión creativa se ve vulnerada con características de inconstitucionalidad sobre ésta nueva disposición.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Indiscutiblemente, que la confusión y el riesgo de que los creadores sean objeto del pago de impuestos particularmente en materia de Impuesto Sobre la Renta, trae consigo la ruptura al principio de uniformidad con la incursión de la actividad creativa y cultural, que sobre el ingreso de los creadores sea objeto, ya que la obra que realiza un autor es un proceso creativo, mas no un proceso de producción, en virtud de que en este último se grava la riqueza, el trabajo o la combinación de los mismos.

Entonces, resulta inusual que se pueda comparar un proceso productivo, que tarda entre uno o dos meses hasta un año, con un trabajo creativo que de manera integral puede comprender de 1 a 5 años, lo cual resulta injusto e inequitativo, que tengan que pagar año con año sobre los recursos que obtengan.

Hoy en día el artículo 109 de la Ley de Impuesto sobre la Renta contempla las exenciones generales respecto de este tributo:

ARTÍCULO 109.- *No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*

Prestaciones distintas al salario

I.- *Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere esta fracción, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Indemnización por riesgos o enfermedades

II.- *Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.*

Jubilación , pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias y otras

III.- *Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.*

Los reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IV.- Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Prestaciones de seguridad social

V.- Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

Subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas

VI.- Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Entrega de aportaciones al infonavit o institutos de seguridad social

VII.- La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada,

previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

Cajas y fondos de ahorro

VIII.- Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.

Cuota de seguridad social

IX.- La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

Primas de antigüedad, retiro e indemnización

X.- Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Gratificaciones

XI.- *Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las*

empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

En el caso de los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo, entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Remuneraciones por servicios personales subordinados de extranjeros

XII.- *Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:*

- a) Los agentes diplomáticos.*
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en los casos de reciprocidad.*
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.*
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en el caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.*
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.*
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.*
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.*

Viáticos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

XIII.- Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.

Contratos de arrendamiento

XIV.- Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.

Por enajenación

XV.- Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente.

b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Intereses

XVI.- Los intereses:

a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.

Determinación del saldo promedio diario

Para los efectos de esta fracción, el saldo promedio diario será el que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de ésta, sin considerar los intereses devengados no pagados.

Cantidad que paguen las instituciones de seguros

XVII.- Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los

asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

Seguros de gastos médicos, jubilaciones, pensiones o retiro

Tratándose de seguros de gastos médicos, así como de las cantidades que paguen las instituciones de seguros por conceptos de jubilaciones, pensiones o retiro, se estará a lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo, según corresponda.

Herencia o legado

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

XVIII.- *Los que se reciban por herencia o legado.*

Donativos

XIX.- *Los donativos en los siguientes casos:*

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

Premios

XX.- *Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.*

Indemnizaciones por daños

XXI.- *Las indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.*

TESIS CON
TALLA DE ORIGEN

Alimentos

XXII.- *Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de Ley.*

Retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta

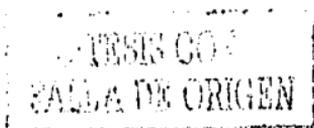
XXIII.- *Los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio. También tendrá este tratamiento, el traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia conforme a las leyes de seguridad social y a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*

Impuestos trasladados

XXIV.- *Los impuestos que se trasladen por el contribuyente en los términos de Ley.*

Enajenación de derechos parcelarios

XXV.- *Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los*



ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

Enajenación en bolsa de valores

XXVI. *Los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores. Tratándose de ofertas públicas de compra de acciones, los ingresos obtenidos por quien al momento de la inscripción de los títulos en el Registro Nacional de Valores era accionista de la emisora de que se trate, la exención sólo será aplicable si han transcurrido cinco años ininterrumpidos desde la primera colocación de las acciones en las bolsas de valores señaladas o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga celebrados; se encuentra colocada entre el gran*

público inversionista a través de dichas bolsas o mercados cuando menos el 35% del total de las acciones pagadas de la emisora; la oferta comprende todas las series accionarias del capital y se realiza al mismo precio para todos los accionistas; así como que los citados accionistas tengan la posibilidad de aceptar ofertas más competitivas sin penalidad, de las que hubiesen recibido antes y durante el periodo de oferta.

La exención no se aplicará cuando la enajenación de acciones se realice fuera de las bolsas

No será aplicable la exención establecida en esta fracción cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas, las efectuadas

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

en ellas como operaciones de registro o cruces protegidos o con cualquiera otra denominación que impidan que las personas que realicen las enajenaciones acepten ofertas más competitivas de las que reciban antes y durante el periodo en que se ofrezcan para su enajenación, aun y cuando la Comisión Nacional Bancaria y de Valores les hubiese dado el trato de operaciones concertadas en bolsa de conformidad con el artículo 22-Bis-3 de la Ley del Mercado de Valores.

La exención no se aplicará cuando la enajenación se haga por oferta pública

Tampoco será aplicable lo dispuesto en esta fracción si la enajenación se hace por oferta pública y durante el periodo de la misma, las personas que participen en ella, no tienen la posibilidad de aceptar otras ofertas más competitivas de las que se reciban con anterioridad o durante dicho periodo, y que de aceptarlas se haya convenido una pena al que la realiza.

La exención no se aplicará cuando las acciones se hayan obtenido del canje de las sociedades fusionadas o escidentes

En los casos de fusión o de escisión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de las acciones de las sociedades fusionadas o escidente si las acciones de estas últimas sociedades no cumplan las condiciones que establece el primer párrafo de esta fracción.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Ingresos que no excedan de treinta salarios mínimos respecto de las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

XXVII.- Los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre que en el año de calendario los mismos no excedan de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Los ingresos que no excedan de dos salarios mínimos generales

XXVIII.- Los que se obtengan, hasta el equivalente de dos salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta". Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este artículo.

La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará a cualquiera de los siguientes casos:

a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- b. Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- c. Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios.

Lo dispuesto en las fracciones XV inciso b), XVI, XVII, XIX inciso c) y XXI de este artículo, no será aplicable tratándose de ingresos por las actividades empresariales o profesionales a que se refiere el Capítulo II de este Título.

Aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual

Las aportaciones que efectúen los patrones y el Gobierno Federal a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual que se constituya en los términos de la Ley del Seguro Social, así como las aportaciones que se efectúen a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, incluyendo los rendimientos que generen, no serán ingresos



acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Aportaciones de vivienda

Las aportaciones que efectúen los patrones, en los términos de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a la subcuenta de vivienda de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social, y las que efectúe el Gobierno Federal a la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como los rendimientos que generen, no serán ingresos acumulables del trabajador en el ejercicio en que se aporten o generen, según corresponda.

Las exenciones previstas en las fracciones XIII, XV inciso a) y XVIII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención contenida en la fracción VI de este artículo se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de esta exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto por los conceptos mencionados en la fracción de referencia, un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la exención prevista en la fracción citada, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Por otra parte, los sujetos pasivos de este impuesto calcularán sus pagos provisionales de la siguiente manera: al total de ingresos del periodo, se le aplicará la tasa correspondiente, al resultado se le denominará Impuesto al Valor Agregado cobrado o trasladado del periodo (por la prestación del servicio) y se le restará, en su caso, las retenciones, el Impuesto al Valor Agregado acreditable (por los gastos e inversiones de la actividad), el Impuesto al Valor Agregado pendiente de acreditar del ejercicio anterior o de pagos provisionales anteriores, la diferencia será el impuesto a pagar en el trimestre.

No haremos mayor abundamiento respecto de estos formulismos, toda vez, que esta información invade el mundo de la contabilidad, por lo que en este y demás tópicos, mencionaremos, sin abundar en esta materia.

1.1.2. OBJETO

Resulta que el Impuesto se crea para ser aplicado para incidir sobre ciertos fenómenos que generalmente se traducen en nociones macroeconómicas y que constituyen el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto.

El objeto del Impuesto al Valor Agregado son los actos o actividades que se van a gravar siendo estos los siguientes:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. La enajenación de bienes.
2. La prestación de servicios independientes.
3. El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y;
4. La importación de bienes o servicios.

Las exportaciones no son gravadas, si los actos o actividades mencionados se orientan al extranjero con el carácter de exportaciones, con algunas excepciones, son objeto del tratamiento privilegiado comprendido en el régimen de tasa de 0%, por el que la empresa exportadora al no causarse el gravamen en sus exportaciones se coloca en situación competitiva favorable respecto de sus competidores del exterior.

El consumidor final, sólo tiene carácter de contribuyente cuando efectúa directamente la importación de bienes que requiera para satisfacer sus necesidades de consumo.

Ahora según la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado nos aclara que se entiende por enajenación.

Y en ese sentido se pueden dividir los actos o actividades (Enajenación de Bienes, Prestación de Servicios, Uso o goce Temporal e Importación) en:

1. Actos o actividades gravadas.
2. Actos o actividades exentas.
3. No actos o actividades.

Acto o actividades gravadas. La Ley del Impuesto al Valor Agregado fija una serie de bienes y servicios que se les tendrá que calcular una tasa de impuesto, así vemos, que el acto o actividad de enajenación que se considera gravado está definido en el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

artículo 8o. de ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual a la letra nos dice lo siguiente:

"Artículo 8o.- 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 sea 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 artículo 7o. de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos de los artículos 1o-A y 3o., tercer párrafo de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del citado artículo 7o. de esta Ley".

El acto o actividad de prestación de servicios que se considera gravado está definido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y así sucesivamente con los demás actos.

"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.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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

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

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el 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”.

Acto o actividades exentas. La ley fija una serie de bienes y servicios a lo que no se les tendrá que calcular tasa, es importante comentar que se puede dar el caso de un sujeto que es contribuyente y sin embargo como el acto esta exento no tendrá base para calcular su impuesto y pagarlo, sin embargo tendrá que cumplir con los requisitos que establece el artículo 32 de Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como se observa, que el acto o actividad de enajenación que esta exento esta estipulado en el artículo 9º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El acto o actividad de prestación de servicios que está exento, está definido en el artículo 15 de la ley del IVA y así sucesivamente con los demás actos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No actos o actividades. Son los que la ley no los contempla o establece que no se considerarán para efectos de esta ley.

3.1.3. BASE

La base gravable no es otra cosa que el valor asignado a la materia imponible, y del que se ha de partir para aplicar la tarifa (en impuestos como el Impuesto Sobre la Renta) o tasa (en impuestos como el que estudiamos en la presente tesis) y determinar el monto del impuesto.

“La base es el precio total pactado de las operaciones que se realicen en un año incluyendo toda cantidad que se le adicione por otros impuestos (con excepción del Impuesto sobre Enajenación de automóviles nuevos), o por derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Los ejercicios fiscales deben coincidir con el del Impuesto sobre la Renta.

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

Si el importe o exigibilidad de las cantidades que se adicionan al valor total dependen de circunstancias posteriores a la enajenación, darán lugar al pago del Impuesto sobre el Valor Agregado en el mes en que sean exigibles.

Si en la declaración anual el causante tiene saldo a su favor puede solicitar su devolución o continuar el acreditamiento mensual. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.³⁷

En otras palabras, la Base, es la cuantía sobre la cual se aplica la tasa del Impuesto al Valor Agregado que le corresponda dependiendo del acto o actividad; como lo muestra el artículo 12

³⁷ FLOREZ ZAVALA, Ernesto. *Op. cit.*, p. 488



de Ley del Impuesto al Valor Agregado la que indica que la integrarán:

1. El precio pactado.
2. Impuestos y derechos e;
3. Intereses normales o moratorios.
4. Penas convencionales o;
5. Cualquier otro concepto.

Así cada acto o actividad tendrá su propia base. Por ejemplo al enajenar un vehículo, en cincuenta mil pesos, con base a este precio pactado entre comprador y vendedor o bien de su precio en el mercado, se calculará el impuesto partiendo de la tasa que le corresponda, por dicho precio se entiende que no es un auto de lujo, por lo cual se le aplicará la tasa general del 15%, y por lo tanto el quince por ciento de cincuenta mil pesos serán siete mil quinientos pesos, cantidad que por una parte pagará el comprador y que por otra el vendedor tendrá que enterar al fisco federal.

3.1.4. TASA O TARIFA

La Tarifa no viene a ser otra cosa sino la estructuración escalonada de diversos tipos impositivos, expresados en porcentajes o bien en cantidades pecuniarias, correspondiendo cada uno de ellos a los diversos rangos en que se ubica la Base Gravable. En cambio en la tasa, hablamos de un porcentaje aplicable a la base gravable.

Se define a las tarifas como las tablas o catálogos de precios, derechos o impuestos que se deben pagar por algún servicio o trabajo que se realice, existen diversos tipos de tarifas y las definiciones de las mismas se desprenden de diversas disposiciones jurídicas. En este contexto, encontramos que las



más frecuentes son las tarifas de derrama, la proporcional y las progresivas.

Ahora bien, la tasa es el interés de un capital. Generalmente se expresan en porcentajes. Las tasas del Impuesto al Valor Agregado han ido cambiando a lo largo de su historia en nuestro país, así tenemos: el 1° de enero de 1983 aumenta a 15% y el 11 de noviembre de 1991 la tasa general vuelve a ser del 10%. Siendo desde el 1° de abril de 1995 hasta la presente fecha, el 15%.

La base del impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley la tasa que corresponda.

Las tasas del impuesto son:

- Tasa 15 % para todas las operaciones en territorio nacional, exceptuando la región fronteriza para cierto tipo de bienes. Conocida como *tasa general*.
- Tasa del 10 % para la región fronteriza como lo establece el artículo 2° de Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual en su parte conducente dice:

"Artículo 2o.- 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 del 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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

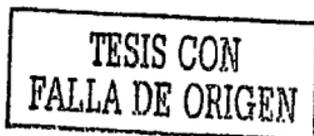
Para efectos de esta Ley, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el Municipio de Cananea, 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”.

- Tasa del 0 % para todas las operaciones en territorio nacional que se sean para bienes como: medicinas de patente y productos destinados a la alimentación y no estén industrializados (vegetales y animales).

3.1.5. ACREDITAMIENTO

Antes de entrar de lleno respecto de esta figura, hemos de definir el acreditamiento. "ACREDITAR. Abonar una partida en un libro de cuenta. Dar seguridad de que alguna persona o cosa es lo que representa o aparece. Salir fiador de una persona, abonarla. Dar testimonio en documento fehaciente de que una persona tiene facultades para desempeñar comisión, encargo diplomático, oficial, comercial o de cualquier otro género"³⁸.

³⁸ http://www.sat.gob.mx/reforma_fiscal/frames.html



De conformidad con el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el Acreditamiento es:

“Artículo 4o.- El Acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento...”

Esto se traduce, a una sencilla fórmula que se expresa de la siguiente forma:

IVA causado

MENOS

IVA acreditable

IGUAL

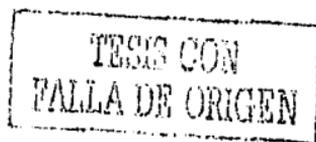
IVA a cargo o a favor

Ahora bien, el Impuesto al Valor Agregado acreditable es Impuesto pagado en las compras, inversiones y gastos. Y el Impuesto al Valor Agregado trasladado es el Impuesto que se cobra a los clientes por los ingresos percibidos.

Sin embargo, debemos saber como se obtiene dicho Impuesto al Valor Agregado acreditable.

Cuando debido a la actividad a la que nos dediquemos tenemos la necesidad de realizar algunas compras o gastos en general y esas adquisiciones causan el impuesto al valor agregado, el impuesto al valor agregado del mismo podremos restarlo del que hayamos trasladado o cobrado (acreditarlo) y entrar solo la diferencia ante las autoridades fiscales.

Cuando sean aplicables las tasas del 15, 10 y 0% sólo por una parte de nuestras actividades, únicamente podrás acreditar este impuesto por dicha parte. Recuerda que ahora las personas morales y físicas con actividades empresariales del régimen



general de ley, tienen que identificar el impuesto que les hubieran trasladado. Por otra parte, al impuesto que no lleguemos a identificar con dichos actos o actividades le aplicará un factor para determinar la cantidad que podrás tomar como acreditable.

El impuesto acreditable se integra:

- Por el monto del IVA que te hubieran trasladado cuando hubiéremos comprado:
 - a) Materias primas, productos terminados o semiterminados, que identifiquemos de manera exclusiva con la venta de bienes o prestación de servicios gravados (incluye las importadas y las relacionadas con actos o actividades a la tasa del 0%).
 - b) Materias primas, productos terminados o semiterminados así como nuestros gastos e inversiones incluso de importaciones, que identifiquemos exclusivamente con nuestras actividades de exportador de bienes y servicios, si es el caso.
- Por la proporción de IVA no identificado acreditable. Sólo que para determinar este mismo, es necesario efectuar una serie de operaciones para obtenerlo y además aplicar un factor para la obtención correcta de este dato, motivo por el cual no se detalla, por ser cuestiones propias de un Licenciado en Contaduría o Contador Público.

3.2. ESTADO ACTUAL DE LA FRACCIÓN SEGUNDA DEL ARTÍCULO PRIMERO, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN VI ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL NUMERAL CATORCE DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado dice lo siguiente en sus artículos 1º segunda fracción y 14 penúltimo párrafo:

TESIS COM
 FALLA DE ORIGEN

ESTA TESIS NO SALE
 DE LA BIBLIOTECA

"Artículo 10.- 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:

II.- Presten servicios independientes."

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

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el 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..."

En este contexto se observa claramente que deja fuera como sujeto del tributo al trabajador, por lo tanto se queda también fuera de la facultad de realizar el acreditamiento, esto se debe quizás a que el trabajador recibe todos los insumos necesarios para realizar su labor por parte del patrón, y como su fuerza de trabajo no se considera como una renta; es decir, la legislación fiscal, no considera a la fuerza de trabajo, un bien que sea susceptible de enajenación, por ello quizá e legislador no lo consideró sujeto del tributo.

Pero si bien, es cierto que el prestador de un servicio personal subordinado, recibe todas sus herramientas y utensilios de trabajo por parte del patrón, su fuerza de trabajo, debe mantenerla, y para ello requiere de la satisfacción de las diversas necesidades que debe cubrir todo ser humano, como vivienda digna, alimento, vestido, así como diversiones, y demás satisfactores que permitan se renueve el trabajador física y mentalmente. Entonces, en ese orden de ideas, el trabajador debería estar facultado para acreditar el Impuesto al Valor Agregado de dichos gastos que "renuevan su fuerza de trabajo."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así mismo, si los defensores del Impuesto al Valor Agregado, esgrimen el argumento de que dicha contribución es proporcional y equitativa, toda vez, que éste se puede acreditar, sin embargo como hemos podido observar se ha dejado fuera a una clase social de esta facultad: el trabajador. Además, en los capítulos anteriores, nos hemos podido dar cuenta, de que significa proporcionalidad y equidad, y que si ésta se aplicara en el estricto sentido literal de la Constitución, este tributo, materia de tesis quizás no existiera, pues el Impuesto al Valor Agregado adolece enteramente de estos principios.

Entonces el trabajador, pese a no ser un sujeto contemplado por la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado, todas las personas sin excepción (inclusive los excluidos por las leyes) realizan actos o actividades, enajenan y adquieren bienes, ya que toda persona consume las mercaderías o servicios para satisfacer múltiples necesidades. Por lo tanto resulta en demasía injusto que en tanto los que obtienen mayores ingresos estén facultados para acreditar el impuesto al Valor Agregado y que la clase trabajadora no lo pueda hacer, siendo que es una clase social, que cuyos ingresos son extremadamente inferiores a aquéllos quienes si pueden acreditar dicho tributo.

Si el trabajador, o bien, prestador de servicios subordinados, estuviese en la posibilidad de acreditar el Impuesto al Valor Agregado, en su operación aritmética, siempre se reflejaría un saldo a favor. Esto quiere decir, que al trabajador, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le deberá dinero, y esta secretaria de estado, a través de su órgano desconcentrado, el Servicio de Administración Tributaria, deberá devolver, tal cantidad monetaria. Lo cual sería fabuloso para dicha clase social, toda vez que su pobre poder adquisitivo se vería notablemente mejorado, con estas anexiones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, todavía no muy bien definidas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4. PROBLEMÁTICA Y POSIBLE SOLUCIÓN

4.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos plasmó desde su creación, el concepto de Justicia Social, que a su vez, dio origen al Derecho Social, tutelando los derechos de las clases económicamente más desvalidas, regulando los reclamos populares surgidos durante la Revolución Mexicana.

Sin embargo "definir la justicia ha sido uno de los problemas más difíciles de la ciencia jurídica. Notables juristas y filósofos se han preocupado por dar una idea de lo que es la justicia, pero hasta la fecha no existe una definición perfecta; sin embargo, todos sentimos la necesidad de la justicia y tenemos una comprensión clara de ella, no obstante las diversas escuelas que con fundamentos varios tratan de explicarla."³⁹

La justicia social es el principio y el fin del derecho social, así mismo, "...la justicia social es el fin del derecho, y aunque tengamos que contrariar... a Kelsen, la justicia social como fin del nuevo derecho no muere en las disposiciones Constitucionales, sigue viviendo en ella y en la aplicación constante de sus textos. La justicia social es una realidad jurídica en nuestro país, con linderos perfectamente definidos."⁴⁰

En ese orden de ideas, el Derecho Social "...ordena un régimen que las desigualdades han mantenido desordenadamente; sólo estableciendo este orden se protege y reivindica al débil frente al poderoso, al obrero frente al patrono, al campesino frente al latifundista y en general a los proletarios frente a los explotadores, inclusive a los súbditos frente al Estado todopoderoso."⁴¹

³⁹ TRUEBA URBINA, Alberto. DERECHO SOCIAL MEXICANO. Ed. Porrúa, S.A. México, 1978. p. 329

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Ibid. p. 332



Ahora bien, la clase obrera, trabajadora o proletaria, es en este país una de las clases más desvalidas, ya que pese a la hermosa letra del artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo que dice que "...el salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos...", sin embargo, si el salario mínimo no es suficiente para satisfacer las necesidades normales de un individuo, pues será difícil el creer que lo sea para un jefe de familia, ya que el poder adquisitivo que este salario tiene, es demasiado bajo, entonces si es difícil tan sólo satisfacer las necesidades más primordiales, el satisfacer las necesidades "normales" se vuelve algo casi imposible, eso respecto del orden material, de la obtención de satisfactores, ahora, en tratándose de la complacencia de necesidades culturales y sociales, pues no es posible llenar estas aristas con el salario mínimo, pues aunque algunos eventos culturales y varios museos sean gratuitos, el transporte para llegar a ellos no lo es, y el acudir a estos sitios, implica gastos, que una familia humilde, no se puede dar el lujo de realizar, por lo tanto el salario mínimo no es suficiente para cubrir las necesidades culturales, en ese orden de ideas atendemos a la satisfacción de las necesidades sociales, y vemos que el sano esparcimiento familiar, es también uno de los más costosos que hay, el hecho de acudir a cualquier evento, realizar una celebración, hacer un viaje vacacional, es un lujo que no cualquier persona puede darse, y menos cuando sólo se percibe un salario mínimo, por tal razón, tampoco es suficiente este salario, para cubrir las necesidades sociales. Ahora bien, si bien es cierto, la educación básica y media básica, son gratuitas (las que imparte el Estado) el acudir a los centros de enseñanza implica gastos, lo que limita aún más la situación económica familiar, lo que nos lleva, a reducir aún más la satisfacción de las necesidades materiales, culturales y sociales. Lo que nos lleva a concluir que el salario mínimo es insuficiente para mantener a una familia.

Así, tanto las organizaciones patronales como nuestros "representantes" en los distintos poderes de la unión, indican que el salario mínimo no debe incrementarse, pues las cifras

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

macroeconómicas se verían afectadas de manera muy seria, y se defienden indicando que "casi nadie gana sólo un salario mínimo", que la gran mayoría gana mas de 3 salarios mínimos, y que con estos si puede mantenerse una familia, aseveración debatible para nosotros, sin embargo, este tan sólo es en argumento, no una realidad, pues el subempleo es algo muy común en nuestro país, pese a tener el trabajador grandes beneficios legales. Ya que de no aceptar el trabajador dicho subempleo, se ve forzado a engrosar más la gran lista de desempleados, en nuestro país.

Entonces si la capacidad económica del mexicano, es tan parca, y se ve limitado en muchos aspectos de su vida, al gravarlo de manera general, tratando de manera similar a una persona de mayores recursos como a una de bajos ingresos, resulta extremadamente opuesta dicha situación, al carácter social de la constitución, eso sin mencionar que tal situación carece de toda proporcionalidad, además de resultar inequitativa.

En ese sentido, el Derecho Social que plasma la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, persigue el fin de la Justicia Social, el cual intenta entre otras cosas, tratar con justicia a los débiles frente al poderoso, una justa distribución de la riqueza, sin embargo las administraciones presidenciales, desde el ultimo cuarto del siglo anterior a nuestros días, han olvidado estos valores constitucionales, y en sus regimenes se han dedicado a realizar reformas, crear leyes, etc., que olviden este pasado revolucionario que dio origen a la legislación que nació a partir de 1917, y en consecuencia han cambiado, con dichas reformas y con la creación de nuevos ordenamientos jurídicos, el espíritu de Justicia Social que enarbola la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo que resulta extremadamente negativo, pues *un pueblo que no aprende de su historia, está obligado a repetirla*, y hemos de recordar que antes de la última lucha interna que vivió el país, vivió un sin número de enfrentamientos internos, y no sería ni mínima mente conveniente para nuestra nación, repetir tales acontecimientos, por que nos llevaría a un estado de caos y el recuperarnos sería demasiado difícil.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En relación a lo anterior, el Impuesto al Valor Agregado, se sale de los cánones, constitucionales referentes a la justicia social, y por ende del Derecho Social, ya que al gravar a todos los posibles consumidores, no hace ninguna distinción entre débiles y poderosos, lo que provoca que el trato de estos sea injusto, in equitativo, y fuera de toda proporción, ya que no se puede tratar de igualmente a los desiguales, pues uno tendría ventaja frente al otro.

Como pudimos darnos cuenta a lo largo de este trabajo, todos los integrantes de una sociedad política tienen que contribuir con parte de sus recursos para que la comunidad viva, progrese y alcance la felicidad.

Pero si el bienestar de la sociedad radica en la vida cada día mejor de sus integrantes, la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos sino hasta que los individuos hayan podido con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

No puede admitirse una sociedad rica integrada por individuos miserables, por que el Estado, a título de beneficio social les arrebate gran parte de sus recursos.

El pago de las contribuciones no puede significar un sacrificio; la justicia de los impuestos estriba en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad, el sobrante de sus recursos económicos, después de cubrir los gastos de una vida honesta.

Cuando el estado exige una contribución mayor, se justifica la evasión de los impuestos, por que las personas consideran en primer término sus necesidades y defienden los recursos indispensables para vivir, en cambio si se les exige solo parte de sus utilidades excedentes, la aportación para el incesante progreso de la colectividad es cubierta con agrado, por que los contribuyentes ven en la mejoría de la sociedad su propio bienestar.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De lo anteriormente expuesto, observamos primeramente que si el asalariado, percibe cantidades monetarias ridículas como remuneración a su trabajo, y aunado a esto se le grava con 15% de Impuesto al Valor Agregado en cada una de sus adquisiciones de bienes o servicios, pues nos encontramos con un gravamen ruinoso.

En segundo plano, tenemos que, sin hacer distinción de clase social, es decir, tanto clases, bajas, medias y acomodadas, no tributan gustosamente, ya que además de ser muy onerosas las contribuciones, estas generalmente no llegan a satisfacer las necesidades de toda la colectividad, ni se traducen en progreso y bienestar general, y lo que es peor, se gasta el dinero del erario público en cuestiones fuera de todos los cánones de justicia social, como señalaremos mas adelante, o bien, se sospecha (muchas veces fundadamente) que las autoridades, retienen para si, los dividendos de las contribuciones.

Así las cosas, además de ir en contra de la justicia social, el Impuesto al Valor Agregado va contra el tenor de la fracción IV del artículo 31 constitucional, tal y cómo hemos podido dilucidar en capítulos anteriores, toda contribución deberá ser proporcional y equitativa, sin embargo el Impuesto al Valor Agregado adolece de dichos atributos, toda vez que, grava el consumo, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

Es por ello que consideramos que debemos recuperar el sentido social de nuestra carta magna en el tenor de nuestras leyes, ya que ese sentido que actualmente tiene, ha sido conseguido con una cruenta lucha intestina en nuestro país, y sería muy arriesgado, tener leyes que fomenten otro estado de descontento, como el que tuvo nuestra nación hace aproximadamente 90 años.

Como explicamos en el capítulo anterior dicho tributo, deja fuera a la clase trabajadora como sujeto del Impuesto, lo que en lugar de beneficiarle, le causa un enorme perjuicio, ya que el trabajador no puede acreditar dicho impuesto. Esta cuestión, se nos explica por los doctrinarios, se da por que el trabajador, obtiene todos los

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

elementos necesarios para llevar a cabo su labor, de su patrón, obligación que contempla nuestra legislación laboral así como fiscal, sin embargo el patrón no cuida y renueva la fuerza de trabajo de sus empleados. Y decimos que se le causa un perjuicio por que dicha persona se le ha imposibilitado para acreditar el tributo en cuestión, toda vez, que de llevarlo a cabo, estaría en la posibilidad de recuperar parte de ese 15% que siempre ha pagado en cada compra que realiza. Ya que, en su declaración del Impuesto al Valor Agregado, siempre se reflejará un saldo a favor, lo que traerá como consecuencia, la devolución del pago de lo indebido.

Como hemos mencionado anteriormente, las personas físicas o morales con actividad empresarial así como prestadores de servicios personales independientes pueden acreditar este tributo y en si todas aquéllas que la ley las ve como sujetos del impuesto, restándole el Impuesto al Valor Agregado acreditable menos el Impuesto al Valor Agregado causado, lo que nos dará un saldo a cargo o a favor. Claro que todo ello, es por que a este tipo de personas por su particular actividad, pagan y retienen dicho impuesto.

Sin embargo, la clase trabajadora no tiene ninguna forma de acreditar el Impuesto al Valor Agregado, así mismo la propia ley nos marca que para acreditar el impuesto además de cumplir con los requisitos Ley del Impuesto Sobre la Renta, también que no tiene contra que acreditar el Impuesto al Valor Agregado, ya que el no cuenta con comprobantes fiscales para hacerlo.

Lógicamente, en un establecimiento comercial, el tendero no preguntará si es trabajador o no para retener el impuesto, e inevitablemente lo retendrá cuando éste consume. Entonces, el trabajador paga en cada una de sus compras el Impuesto al Valor Agregado, sin importar su capacidad contributiva; o dicho en otras palabras, el citado tributo no considera su capacidad económica, de tal manera que se convierte esto en un hecho muy injusto, desproporcionado y carente de toda equidad, por lo cual el hecho de que una persona de bajos ingresos, como lo es un trabajador

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

asalariado, compre con mucho esfuerzo un auto que sea gravado con el 15% del Impuesto al Valor Agregado, no corresponde al hecho de que un banquero le regale a su hijo el mismo auto gravado con la misma tasa, puesto que la capacidad económica de una y otra persona, es notoriamente desigual.

Es tan injusta dicha situación, como absurda la creación del impuesto suntuario*, ya que esto se hace para dotar de recursos al Estado, para que este pueda ejercerlos de manera que le resulte conveniente a sus intereses políticos, netamente con fines electorales. Ya que en el presente año vemos que se elevan las tarifas, de los impuestos, surgen nuevos impuestos, sin embargo los salarios no se incrementan, pero si aumenta el subsidio para el Instituto para el Ahorro Bancario (IPAB), que no es otra cosa que el sucesor del Fondo Bancario Para la Protección del Ahorro (FOBAPROA), que es el dinero del fisco federal, que se le da a las Instituciones Bancarias, para "rescatarlas" de sus propios errores y malos manejos, lo que ha constituido uno de los fraudes mas grandes en toda la historia del país.

Por lo anterior para nosotros, no es una buena medida elevar las tasas o tarifas de los impuestos, como se plantea también en la presente administración, para mejorar la economía de nuestro país, ya que dichas medidas, propician entre otras cosas; la evasión fiscal, así como el fortalecimiento del mercado negro, el contrabando, etc., lo que conlleva a que se contraiga la economía y a la pérdida de poder adquisitivo de la moneda y de empleos, y así se va haciendo un circulo vicioso, que cada vez ahorca mas y mas a la población económicamente débil.

Consideramos que es tiempo de salir adelante, que si soñamos con ser un país de primer mundo, es tiempo de actuar y pensar como país de primer mundo, y estos, cuando sufren reveses económicos, nunca elevan las tasas y tarifas de sus impuestos, ya que las consecuencias en nuestro país de que el gobierno tenga mas recursos, son muy negativas, debido a que el dinero del erario

* Impuesto creado para el ejercicio fiscal del año 2002.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

federal no se ejerce de la mejor manera posible. Los países desarrollados creen y saben, que el bajar las tasas y tarifas de los impuestos, cuando el país atraviesa reveses económicos, aunque implique que el gobierno (en este caso federal) tenga menos recursos, esta medida, permite que la población tenga mas recursos, por lo tanto que esté en posibilidad de consumir bienes y servicios, lo que trae como consecuencia, que se reactive la economía, ya que las empresas que intervienen en la producción de bienes y servicios, ya que se ven obligados a incrementar su producción al crecer la demanda de de sus productos o servicios, motivo por el cual, se ven beneficiadas con el este incremento del consumo, y deja de estancarse y paralizarse la economía, esta situación, trae aparejada la creación de empleos.

Otros tienen la idea de bajar las contribuciones a los consorcios, pero no es tan positiva dicha medida, pues antes de volver a producir o contratar personal, las empresas sanean sus finanzas y cubren sus pasivos. Por lo cual, los gobiernos de los países de primer mundo, rebajan las tasas y tarifas de los impuestos destinados a los posibles consumidores, para que se de el efecto que antes mencionamos.

Ahora, el hecho de salvar al poderoso de sus propios errores, se le ha denominado por los distintos regimenes como; "rescate", y el tomar medidas que aligeren la pobreza de las clases económicamente débiles, se le critica llamándole populismo, y ese es un error, igualmente el hoy denominado Instituto para el Ahorro Bancario (IPAB), fue un error, pues si bien es cierto, con dicha medida se evitó que sucediera algo como lo que sucedió en Argentina hace algunos meses, no fue la mejor medida que se pudo tomar, ya que el pueblo de México no tiene por que soportar el costo de errores y malos manejos de los banqueros, ya que se pudieron optar por otras medidas, ya que si se trataba de evitar que el capital crediticio pasara a manos extranjeras, pues eso ya está sucediendo, si se intentaba evitar el colapso financiero, de todos modos sucedió, se aminoró es cierto, pero a costa de la población, en su mayoría pobre. Esto no se hace en las potencias económicas que aplican un sistema económico similar al nuestro,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ellos privilegian el consumo, para sacar primeramente adelante a su población, para así fortalecer su planta productiva.

Es importante que México realice tratados comerciales, sin embargo, el hecho de que la población de nuestro país, tenga un escaso, poder adquisitivo, pone a pensar a los contratantes, de los beneficios que pudiera tener signar un tratado de este tipo, pues nuestro país no ofrece mas, que nuestra escasa producción, y mano de obra "barata", pero no somos un país que tenga la capacidad de comprar, ya lo dijo Ross Perot ex candidato a la presidencia en Estados Unidos, quien no fue muy cortes al decir verdades acerca de nuestro país, sin embargo tenía razón, somos un país en su mayoría muy pobre, con casi la mitad de su población viviendo en la extrema pobreza, por lo cual no somos un gran comprador de productos, por ende no somos un atractivo mercado o un real competidor comercial.

Cosa que los sabios de la macroeconomía, vislumbraron con singular positivismo, ya que pensaron que el comerciar con los demás países, siendo que nuestra capacidad de consumo era (y es) muy baja, se reflejaría en balanzas comerciales muy favorables, que reportaría siempre un superávit anual. Sólo que por tal positivismo, no tomaron en cuenta que los mercados al ser instrumentos de la actividad humana no son estables, y tienen un sin número de variables, por lo cual no se puede fiar los destinos de una nación poco competitiva en el orden global, tan sólo al mercado.

Todo lo anterior, clarifica, que elevar las contribuciones, no se hace siempre para redistribuir la riqueza, o para aminorar las cargas de la población, o bien que estos se apliquen a mejorar la situación de las mayorías, por ende se deben tomar medidas que auxilien a la población y que estas, a su vez, no dejen tampoco en desventaja a la iniciativa privada.

Es por ello que proponemos elevar el poder adquisitivo del trabajador, para que su capacidad de consumo sea mayor e inyecte recursos a las diversas actividades económicas realizadas

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

en nuestro país. Una desgravación que provoque el surgimiento de empleos, ya que tenemos una gran oferta de mano de obra barata, pero no es aprovechada, toda vez que el fisco federal y local ponen un gran número de trabas para poder emprender un negocio y para sacar este mismo adelante y así estar en posibilidades, incrementar el número de empleos del país, eso sin mencionar que limita el consumo.

Por otra parte, los defensores del tributo en cuestión, esgrimen que el Impuesto al Valor Agregado no carece de proporcionalidad y equidad, en virtud de que (según estos) las hábitos de consumo de los que tienen poder adquisitivo y los que carecen de este, son muy distintos, que los productos que consume una y otra clase varían en sus calidades y costos, así mismo que en tanto unos consumen en mayor cantidad las otras personas lo hacen en menor cantidad, es decir, que en tanto una persona adinerada compra en una tienda e prestigio 6 cajas de cigarros con filtro, un buen vino y 10 refrescos para una reunión, una persona de escasos recursos comprará en cualquier tienda, 3 cajas de cigarros sin filtro, un vino de baja calidad y 8 refrescos. Lo cual, resulta ser un argumento insuficiente, toda vez que, existen muchos bienes y servicios que se consumen en los mismos lugares, al mismo costo y en la misma cantidad, lo cual a una y otra clase social, se le grava injustamente de igual forma, además resulta inadecuado, además se condena al humilde a no consumir productos de calidad, lo que implica una grave injusticia y una peligrosa polarización de la sociedad.

Y sin irnos a este tipo de productos que para un trabajador son casi de lujo, basta mencionar que éste paga el Impuesto al Valor Agregado, en vestido, enseres domésticos y no puede acreditarlo tal y como lo puede hacer un empresario o un prestador de servicios personales independientes, motivo por el cual creemos que no se aplica la generalidad de la ley, y mucho menos existe proporcionalidad y equidad en este hecho.

Han reconocido también algunos doctrinarios, muchos de ellos citados en nuestro trabajo, que el Impuesto al Valor Agregado al

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

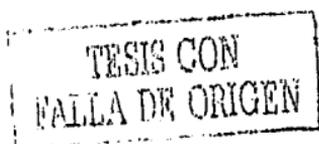
formar parte de impuestos a las ventas o al consumo, afecta al consumidor a través de los industriales y comerciantes. Y lo hace a través de ellos, debido a que el Impuesto al Valor Agregado aparentemente grava el ingreso industrial y del comercio, cuando en realidad grava el gasto del consumidor.

En ese sentido los defensores de dicho tributo se basan en que dicho tributo grava el ingreso industrial y comercial y que por tal motivo no adolece de proporcionalidad y equidad tributaria. Además señalan, que dicho tributo ha sido un gran avance que no cuenta con las desventajas que tuvieron sus predecesores tales como el Impuesto del Timbre o el Impuesto de Ingresos Mercantiles, por citar algunos, ya que con el Impuesto al Valor Agregado se asegura cierta neutralidad económica de la que adolecieron los impuestos al consumo anteriores a éste.

Sin embargo los impuestos de ventas o al consumo, quizás fueron acordes a los regimenes porfiristas, toda vez que el liberalismo que se ejercía entonces (y ahora) se encontraba acorde a este tipo de políticas, sin embargo jurídicamente resulta aberrante este tipo de tributos, ya que el artículo 31 fracción III de la Constitución de 1957 decía: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera *proporcional* y *equitativa* que dispongan las leyes". Y desde entonces conservamos el texto de la misma casi inmutable.

Por otra parte, como vimos en capítulos anteriores, este tipo de impuestos han tenido que evolucionar, por su afectación que tenían en un principio sobre las empresas y consumidores, y en su evolución, se le traslada el gravamen únicamente al consumidor. Y grava su última forma llamada en México Impuesto al Valor Agregado, a todo individuo con la misma tasa, sin distinguir entre los pudientes y los carentes de recursos, lo que no está acorde con el sentido actual de nuestra Carta magna.

En ese orden de ideas, algunos doctrinarios explican las razones que el Estado establezca gravámenes que no toman en cuenta las utilidades y esto según ellos es por dos clases de beneficios que este proporciona, uno sería los servicios que el Estado proporciona



y el segundo por la ganancia que pudiera derivar de la actividad económica que desarrolla dentro del marco jurídico en el que se desenvuelve, bajo la protección del mismo Estado. Sin embargo, dicha argumentación no es tan válida para nosotros, primeramente, debido a que la prestación de servicios ya se encuentra gravada; y solo basta mirar los gravámenes de predial, agua o luz, por citar algunos, entonces al enarbolar dichos argumentos podríamos encontrarnos en una doble tributación, en segundo término, como hemos podido darnos cuenta, esta contribución en términos reales, no está encaminada a los productores o distribuidores de bienes y servicios, sino al consumidor, toda vez que este último es sobre quien realmente recae el impuesto, por lo tanto no estamos de acuerdo con las razones expuestas por dichos doctrinarios.

Entonces, visto de una manera mas clara y objetiva, estos tributos se imponen, por que el Estado necesitó recursos para llevar a cabo sus actividades, y en nuestro caso, para sanear las precarias finanzas públicas, sin embargo en la creación de este tipo de impuestos, se tuvo la disyuntiva de que afectaba a la grande, mediana y pequeña industria en ese respectivo orden ascendentemente, además de que no existía un control real de dichas contribuciones por su gran número y complejidad, por lo tanto, a finales del sexenio del Lic. José López Portillo y Pacheco se transforman este gran número de impuestos, en uno solo: el Impuesto al Valor Agregado, el cual no afecta aparentemente a la industria y al comercio, si no que afecta directamente el poder adquisitivo del consumidor, ya que ni industriales ni comerciantes aportan de sus ganancias el tributo. Es así como nos encontramos con una contribución que soportan todos los consumidores de bienes y servicios, y aunque aparente mente no afecte a los comerciantes e industriales, pues indirectamente si les causa estragos, pues al perder poder adquisitivo el ciudadano común, se ven limitadas las ventas de estos consorcios y personas.

Como hemos podido darnos cuenta, el Estado al carecer de recursos, crea impuestos, sube las tasas y tarifas de los ya existentes, sin tomar en cuenta la legislación suprema, que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

algunas veces va contra las nuevas legislaciones, y por citar un ejemplo tenemos la contribución conocida como *tenencia*, que es el cobro por parte del Estado, por poseer un automóvil, sin embargo este tipo de situaciones, trae aparejada el incremento de la carestía de bienes y servicios.

Y pese a que este tipo de impuestos al consumo, hayan sido creados por países del primer mundo, no implica que sean efectivos en un país en vías de desarrollo, quiero recordar; que en Francia o Estados Unidos, el poder adquisitivo y el salario es alto, por lo que un gravamen de este tipo, no afecta drásticamente la capacidad económica de los contribuyentes, además que desconocemos si en tales países, su Constitución exija la progresividad tributaria. Y por que dichos países lo apliquen y tengan cierto éxito, no es posible copiar un modelo tal cual, y aplicarlo, sin antes adecuarlo a las necesidades y condiciones que imperan en nuestro país.

Por ello, podemos dilucidar, que el tributo materia de tesis, es completamente injusto con las clases sociales con menos poder económico de este país, situación que se ha venido agravando desde el último cuarto del siglo pasado. A su vez esta situación, deja recursos económicos al Gobierno Federal, pero no reactiva la economía, se dice que el gobierno redistribuirá la riqueza, pero con ejemplos como los antes mencionados, vemos lo bien que lo hace. Por lo tanto, una desgravación, o varias, podría dejar mas limitado respecto de sus recursos al gobierno, pero incrementará las actividades económicas del país, esto lógicamente tendrá costos electorales para la administración en turno, pero implicará al largo plazo, el verdadero crecimiento económico, un crecimiento mas sustentable que el macroeconómico, ya que la micro y mediana empresa, son las que concentran la mayor parte de los empleos, si nuestra población tiene un empleo, veremos disminuir notablemente fenómenos sociales nocivos.

El hecho de que el Impuesto al Valor Agregado carezca de proporcionalidad y equidad no solamente implica una injusticia, que sólo pueda producir lástima a los que cuenten con mas

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

recursos económicos, si no que implica un peligro, ya que el seguir exprimiendo sin retribuir con bienes y servicios de calidad al pueblo, en su mayoría pobre, puede llevarnos a que se agrave más el descontento social ya existe y que esto suceda de forma bastante severa, ya que por la situación económica ha ido incrementándose el comercio informal, la delincuencia, y lo que es peor, que de continuar esta situación caótica, y agravándose dicho descontento social, puede desencadenarse en un estallido social violento, peor, mucho peor de lo que sucedió en Argentina, ya que aquí tenemos mucha más población y mucha más población miserable.

Por lo que para nosotros, es necesario, enmendar este tipo de situaciones, y así de dicha forma incrementar un poco el poco poder adquisitivo del asalariado, dándole a este, más recursos para que tenga posibilidad, de ahorro, de compra, etc. Así mismo, la solución para que el gobierno federal obtenga más recursos, no es el incremento de las tasas o las tarifas de los impuestos, ni la creación de más impuestos, ya que esto frena la actividad económica, que a su vez provoca desempleo y además recrudece el descontento social. La solución es, frenar la evasión fiscal, aumentar la base fiscal, entre otras tantas cuestiones que podría implementar, sin embargo esto significaría una verdadera "Reforma Fiscal", pero abundar en ello, implicaría un nuevo tema de tesis.

Ahora bien hemos de tomar en cuenta también que a partir de 1995 los asalariados que perciben hasta 4 salarios mínimos están exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, debido a las condiciones económicas en que vivía el país, durante el sexenio del Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, y también debido a que dicha clase social es una de las más afectadas por la carencia de poder adquisitivo, razones expuestas en la exposición de motivos para la 18ª reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de 15 de marzo de 1995, la cual a manera de resumen dice:

"...El Gobierno de la República presenta a la sociedad para hacer frente a la coyuntura adversa

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que enfrentamos, a fin de recuperar las bases de la estabilidad y el crecimiento económico y, en última instancia, alcanzar niveles crecientes de bienestar para toda la población... con el propósito de mitigar el impacto negativo de la capacidad económica de los mexicanos, es indispensable adoptar medidas de apoyo a los sectores de menores recursos. Al efecto, en el Programa de Acción para Reforzar el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica, se prevé el otorgamiento de servicios asistenciales y de subsidios a artículos de consumo básico: en congruencia con estas acciones, se somete a consideración de ese honorable Congreso un incremento adicional a la bonificación fiscal a que tienen derecho, conforme al régimen del Impuesto Sobre la Renta, los trabajadores que perciben entre dos y cuatro salarios mínimos generales; esto es, adición al beneficio que esa representación nacional otorgó en el mes de diciembre a los trabajadores con percepciones entre uno y dos salarios mínimos generales.

...A continuación se explican las propuestas referidas en relación con cada uno de los ordenamientos legales comprendidos en la presente iniciativa.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como ya se ha señalado, se propone a ese honorable Congreso de la Unión, como apoyo a las personas de menores ingresos, ampliar en favor de los trabajadores que perciben entre dos y cuatro salarios mínimos, el crédito al salario a que tienen derecho los trabajadores que perciben entre uno y dos salarios mínimos. Dicha bonificación será de 3% para los trabajadores que perciben 2 salarios

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mínimos y decrecería hasta desaparecer al alcanzar cuatro salarios mínimos".

Ahora bien, dicha exposición de motivos, nos explica que existe un beneficio, denominado crédito al salario, en beneficio de la clase trabajadora respecto del pago del Impuesto Sobre la Renta, esto es que mediante dicho crédito, se exenta al trabajador del pago del mismo impuesto.

Este crédito inicialmente se constituye a favor de los prestadores de servicios subordinados, cuyos ingresos no rebasaran los dos salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal, y este crédito es ampliado hasta aquellos trabajadores que perciban hasta cuatro salarios mínimos, y decimos que es ampliado, debido a que, tal iniciativa del Poder Ejecutivo, fue aprobada sin intensas discusiones, dentro del honorable Congreso de la Unión, lo que denotó un gran espíritu de justicia tanto del Poder Ejecutivo, así como del Poder Legislativo, toda vez, que el país atravesaba un momento de adversidad económica muy serio, y con esta medida, se protege a una de las clases mas desvalidas de nuestra sociedad, siendo que el gravamen mencionado, es congruente a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria, y únicamente, por el hecho de salvaguardar la capacidad económica del trabajador, se le exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta.

En ese sentido, no vemos el por que, no se haya de modificar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que, esta contribución, no es proporcional y equitativa, y por ese mismo sentido de justicia, que expresó el ejecutivo, en su exposición de motivos antes referida, podría exentarse al prestador de servicios subordinados, de la pesada carga del Impuesto al Valor Agregado, ya que habiendo un antecedente respecto del Impuesto Sobre la Renta, y dicho antecedente tuvo repercusiones positivas, entonces al desgravar a este tipo de personas, la "justicia social", "el bienestar de la familia", el cambio", ahora si se vería reflejado en los bolsillos de la clase económicamente mas débil, permitiéndole mayor

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

capacidad económica, por ende mayor capacidad de ahorro y de consumo.

Otra vertiente que pudimos encontrar, es que el consumidor que utiliza bienes y servicios producidos es el sujeto del gravamen por que es quien soporta en última instancia el peso del mismo, hecho que ha quedado de manifiesto en apartados anteriores.

Entonces, no obstante de ser el destinatario de la carga fiscal, el consumidor final, no puede ser el contribuyente, en virtud de que la ley consideró, que no interviene en todas las etapas del proceso económico de producción – distribución de bienes y servicios, si no sólo en la última etapa en que se produce el bien final para su consumo, y el mecanismo del Impuesto al Valor Agregado, se persigue el objetivo de que el fisco federal recaude el impuesto que se cause sobre el valor que se agregue a un producto en cada etapa del proceso económico, sea que se trate de bienes in terminados o finales, según la intención de su uso.

Sin embargo dicha concepción, deja fuera a quien para nosotros es una de las partes mas importantes del proceso económico, el consumidor, ya que a este, están dirigidas, la publicidad, las ofertas, y todo el *marketing* que envuelve a cualquier producto o servicio.

Cuando los bienes y servicios no se consumen o bien, su consumo es reducido, estamos hablando de una posible quiebra del negocio, ya que el que dota de recursos al proceso económico, simplemente no consume, o lo hace de manera muy parca, debido a su insolvencia o a que tiene necesidades mas apremiantes que cubrir y al no contar con mejores y mayores ingresos, debe limitar sus gastos. Como pudimos dilucidar, el consumidor es parte clave en el proceso productivo, sin el, no se puede reactivar el mismo.

Entonces, es injusto que no se le considere contribuyente, primeramente, por que es él, el que realmente paga el tributo, en segundo lugar, por la relevancia que éste tiene en el proceso productivo, tercero, el consumidor es el habitante común, y por último el común denominador de habitantes en nuestro país, es el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

pobre, el trabajador, el campesino, el desempleado, y en ese sentido para nosotros, es en demasía injusta dicha forma de contribuir a los gastos públicos.

Por lo anterior, en el subcapítulo siguiente plantearemos una reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para darle una posible solución a la problemática planteada desde el principio de este capítulo. Y así brindar a la clase trabajadora un poco mas de recursos, con lo que se pretende sacarla de la precaria situación en que actualmente se encuentra.

Lo que traerá como consecuencia una serie de modificaciones económicas y tributarias, que desde nuestro punto de vista, ayudarán a mejorar la situación de nuestro país.

4.2 REFORMAS A LA FRACCIÓN SEGUNDA DEL ARTÍCULO PRIMERO, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN VI ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL NUMERAL CATORCE DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En consecuencia a la problemática planteada anteriormente, nos pareció necesario modificar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el sentido, de que se contemple como sujetos del tributo a los trabajadores asalariados, en el Capítulo I, artículo 1º fracción II, así como en el Capítulo III, numeral 14 fracción penúltimo párrafo y se les grave con tasa del 0%, entonces, al ser considerado el prestador de servicios personales subordinados como sujeto de ese impuesto estaría obligado a presentar declaración, en la cual se reflejaría siempre un saldo a favor, por el Impuesto al Valor Agregado acreditable, esto es, por el *Impuesto al Valor Agregado* pagado en todos los bienes y servicios consumidos.

Sin embargo el hecho de que se les obligue a declarar al fisco federal, será obviamente en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, de manera muy similar a como los trabajadores declaran dicho Impuesto Sobre la Renta, toda vez que es obligación del patrón realizar dicha declaración, ya que de otra

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

manera sería una reforma perjudicial al trabajador, por ello nuestra propuesta funcionará de la siguiente manera; el trabajador entregará todas sus facturas y notas de compra a su patrón, a efecto de que éste las entere y a su vez solicite para sus trabajadores la devolución del pago de lo indebido al fisco federal ya que si se les grava con tasa del 0% se les deberá devolver todos esos porcentajes que les fueron retenidos por los vendedores, así mismo y con base en lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Sistema de Administración Tributaria, retribuirá al trabajador de dicho impuesto que pagó y se retuvo y enteró al mismo fisco, es decir, que la tienda seguirá cobrando sin distinción alguna a todas las personas que consuman bienes o servicios a la tasa de 10 o 15%, según sea el caso, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, a su vez, el trabajador solicitará comprobante fiscal para que, en su momento oportuno, entregarlo a su patrón, para que este, haga la declaración correspondiente al fisco federal, así mismo, el fisco federal devolverá dicha cantidad por la cual no estaba obligado el trabajador a pagar.

Por lo que en este supuesto, la Hacienda Pública si sería verdaderamente distributiva. Sin embargo la interrogante será: ¿cómo devolverá dichas cantidades?, ¿causará graves trastornos a la autoridad fiscal tal devolución?. Pues nada mas sencillo, mediante depósito en cuenta bancaria, cosa que no causaría engorrosos trámites, daría liquidez tanto a las instituciones crediticias así como al mismo trabajador, lo que reactivaría la economía en grado mínimo, pero en este país una reactivación, por poca que esta sea, sería muy positiva.

Por otra parte, se toma a los trabajadores asalariados, por que este tipo de personas, además de lo expuesto con anterioridad y de ser la clase económicamente mas débil, rara vez gana mas de 5 salarios mínimos, generales vigentes en el Distrito Federal ya que cuando un individuo percibe ingresos superiores a los 5 a 7 salarios mínimos, por regla general no es un simple trabajador, si no que, es un trabajador de confianza.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por ello la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado quedaría de la siguiente forma:

Artículo 10.- *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:...*

II.- *Presten servicios personales subordinados e independientes.**

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

*Los servicios dependientes que se realizan de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, y los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta asimile a dicha remuneración, serán gravados con tasa del 0%.**

Esta modificación provocaría bastantes cambios al fisco federal, a la economía nacional y sobre todo a la economía de las familias mas necesitadas de nuestro país.

Primeramente podríamos entender que esta modificación, restaría recursos al fisco federal, en virtud de que, se dejaría de gravar el consumo de un gran número de personas, lo que reduciría significativamente la recaudación por concepto de Impuesto al Valor Agregado. Pero esto no tendrá en enorme impacto que podríamos pensar inicialmente, toda vez que esto significará que los consumidores soliciten por cada adquisición de bienes y servicios, comprobantes fiscales.

* El texto real decía: *Presten servicios independientes*

* El texto real decía: *No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el 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.*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Este hecho traerá como consecuencia evitar de la mayor manera posible, la evasión fiscal que realizan los proveedores de bienes y servicios establecidos, es decir en palabras comunes, evitar la práctica que los proveedores de los diversos satisfactores, pregunten "¿con factura o sin factura?", ya que al verse en la necesidad y posibilidad de acreditar el Impuesto al Valor Agregado, con toda lógicamente, desaparecerá paulatinamente esta común práctica.

Por otra parte, basado en lo que analistas y economistas esgrimen, la evasión fiscal implica para el fisco federal alrededor de setecientos mil millones de pesos al año*, de ellos, treinta y ocho mil millones de pesos* pendientes de cobro en recursos administrativos, juicios de nulidad y/o amparos, y entonces ahora la cuestión será, ¿cómo combatir este cáncer económico?

Primeramente atacando la segunda cifra mencionada, realizando de la mejor manera posible, todos los actos administrativos tendientes al cobro de los créditos fiscales, de manera que los contribuyentes no puedan impugnar dichos actos de las autoridades fiscales.

En segundo lugar, evitar la primera cantidad monetaria, será previendo las frecuentes prácticas de los productores y distribuidores de bienes y servicios, de la declaración en ceros, la expedición de notas y no de facturas, etc. Renovando los sistemas de revisión, las formas así como las personas, que realizan las visitas domiciliarias, a manera de eficientar las mismas. Llevar un mayor y mejor control de las autoridades aduaneras, ya que, esta es un área extremadamente importante, que debe eficientarse, y renovarse, así mismo, como ya hemos hecho mención, dichas dependencias deberán estar vigiladas y controladas para evitar la corrupción de los funcionarios.

* Información obtenida de los presidentes del Partido Revolucionario Institucional (PRI) y Partido de la Revolución Democrática (PRD), previo a la aprobación del presupuesto 2002.

* Dato de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Otra cuestión, es la verdadera vigilancia de nuestras zonas fronterizas, de nuestro territorio, ya que si en las zonas portuarias evidentemente vigiladas, se da el contrabando y la evasión fiscal, en que forma podrá darse este fenómeno, en las zonas que adolecen de vigilancia, sin duda debe ser muy grave esta situación. Por ello, la Hacienda Pública, no obtiene los ingresos necesarios para sufragar los gastos públicos.

En si, con la medida que proponemos, prevemos que, caerán paulatinamente las ventas de los comerciantes del mercado negro, ya que comprar en un establecimiento y en el mercado negro implicará casi un mismo costo con la devolución fiscal, que planteamos con anterioridad, además de que los puntos donde se encuentran estos mercados de "falluca", son considerados como los sitios mas peligrosos de las ciudades, por lo que la gente cada vez la población con un modo honesto de vivir se alejará de ellos, poco a poco. De tal manera que al reducirse las diferencias entre los costos de los establecimientos legales, contra el mercado negro, y la inseguridad que implica acudir a estos últimos, reducirá paulatina y significativamente, este tipo de mercados informales, que tanto dañan la economía nacional.

La medida tomada, reactivaría la economía nacional en uno de sus tantos rubros ya que aumentará las ventas de los establecimientos serios, lo que fomentaría el empleo, y en crecimiento de la economía formal, sin duda, esto será en grado mínimo, pero significativo con el paso del tiempo.

Esta reforma planteada anteriormente, podría incrementar el consumo, ya que el trabajador al tener mayor poder adquisitivo, podría consumir mas bienes y servicios, lo que daría mas ganancias a los productores de estos, lo que les permitiría expandirse, lo que conllevaría a la creación de nuevos empleos. Que traería bastantes beneficios a la economía familiar, y por consiguiente a la nacional.

* Vox populi; con la que se denomina a las mercaderías de dudosa procedencia (piratería, contrabando y mercancía robada).

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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

Hoy son tiempos para pensar en grande, llevando acciones pequeñas que engrandezcan nuestro país, pensar en grande y pensar en el bienestar de todo el país y no de tan sólo unos cuantos, pensar en el bienestar general hará del nuestro un gran país, los países que hoy en día son grandes potencias económicas, primeramente han pensado por el total de su población, no siempre han tomado medidas populares, algunas veces estas medidas han sido dolorosas, sin pensar tanto en el electorado, si no en el bien público, a veces han tomado decisiones muy populares, aunque ello implique ir con sus ideologías, tan sólo por el mejoramiento de su patria, es así como debemos caminar, pese a tener influencias ideológicas distintas, debemos actuar unidos por un fin común: México.

Finalmente, el principio tributario de equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, que se vulnera el derecho el contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que una vez definida la equidad, esta exige se respete el principio de igualdad. Por ello gravar a alguien cuyos ingresos son escasos, con 15% en cada consumo, resulta ruinoso.

En relación y con apoyo en todo lo anteriormente señalado, se debe incluir como sujeto del Impuesto al Valor Agregado, al trabajador, para revestir de cierta proporcionalidad y equidad a este tributo, que de seguir como actualmente se encuentra, seguirá siendo injusto para una clase social tan desvalida, como lo es la clase trabajadora, seguirá limitado el consumo interno, por lo tanto, se verá limitada la producción nacional, se continuará viendo también limitado el casi nulo ahorro que tiene la población. Y no tan sólo se le debe incluir como sujeto, si no que al incluirlo se le deberá gravar con la tasa de 0%, con el objeto que esta clase social no pierda mas su poder adquisitivo, sino lo contrario.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Entendemos que, el orden constitucional señala, que los principios que rigen las contribuciones, son la obligatoriedad, destinados al gasto público, generalidad, uniformidad, legalidad, irretroactividad de la ley, proporcionalidad y equidad. Por que, nuestra Carta Magna previó que las contribuciones no sean gravosas, ni ruinosas para la población, y que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria tengan certeza jurídica, en el cobro de las mismas

SEGUNDA.- Los impuestos pueden clasificarse en reales, personales, directos e indirectos.

TERCERA.- Creemos que, los impuestos clasificados como indirectos, no se adecuan a los principios de proporcionalidad y equidad, en virtud, de que gravan el consumo o las transferencias y no lo hacen acorde a la capacidad contributiva de las personas, por lo tanto, no se encuentran revestidos de los principios mencionados.

CUARTA.- Establecemos que, el Impuesto al Valor Agregado es una contribución de carácter indirecto, motivo por el cual carece de la proporcionalidad y equidad, que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que al gravar el consumo, no toma en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, por lo tanto adolece de los principios antes citados.

QUINTA.- El gravar de manera general al 15% del Impuesto al Valor Agregado, tanto a clases económicamente pudientes, como a las clases limitadas, es algo injusto, que no esta de acuerdo con la justicia social que plantea la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que esto implica hacer tributar de manera igual a los desiguales.

SEXTA.- El elevar las tasas y tarifas de los impuestos, no es una buena medida, para salir adelante de un problema económico, ya

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que se contrae aún más la economía interna y se reduce más el consumo.

SÉPTIMA.- El incluir en la fracción segunda del artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a los prestadores de servicios subordinados, y en el penúltimo párrafo del artículo catorce, modificar la excepción que actualmente sostiene, y gravar a la personas que dicho párrafo exceptúa, con una tasa del 0%, provocaría significativos cambios fiscales y económicos tanto para el país como para las personas mencionadas en la anterior modificación.

OCTAVA.- Esta modificación, permitiría evitar la evasión fiscal de ciertos sectores de la producción.

NOVENA.- La reforma planteada coadyuvaría a la menor captación de consumidores de la economía informal o mercados negros. Lo que incentivaría el incremento en el consumo en establecimientos formales.

DÉCIMA.- Dicho cambio, daría la oportunidad a las clase económicamente más débiles de tener mas recursos, de tener la oportunidad de consumir mas bienes y servicios, de ahorro, en fin de dignificar un poco su forma de vida, reactivando también así la economía del país, al consumir en negocios establecidos.

DÉCIMO PRIMERA.- Creemos que, la modificación antes mencionada, permitiría también frenar el consumo de mercancía proveída del mercado negro.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE SORIA, María Guadalupe, et./al. **CONGRESO INTERNACIONAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA LX ANIVERSARIO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.** Ediciones Especiales del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1997. T. IV VI T.

ARRIOJA VIZCANO, Adolfo. **DERECHO FISCAL 5ª ed.** Ed. Themis. México, 1989.

BAZDRESCH, Luis. **GARANTÍAS CONSTITUCIONALES 5ª ed.** Ed. Trillas. México, 1998.

COSCIANI, Cesare. **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** Ed. Depalma. Argentina, 1969.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **DERECHO FINANCIERO 18ª ed.** Ed. Porrúa, S.A.. México, 2000.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO 3ª ed.** Ed. Limusa S.A. de C.V. México, 1988.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **DERECHO FINANCIERO MEXICANO 32ª ed.** Ed. Porrúa. México 1998.

FRAGA, Gabino. **DERECHO ADMINISTRATIVO 15ª ed.** Ed. Porrúa, S.A. México, 1973.

GARCÍA, Trinidad. **APUNTES DE INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. 20ª ed.** Ed. Porrúa S.A. México, 1975.

JARACH, Dino. **FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO 2ª ed.** Ed. ABELEDO-PERROT. Argentina 1996.



JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. **LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO 2ª ed.** Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, 1985.

LOMELI CERESO, Margarita. **DERECHO FISCAL REPRESIVO 3ª ed.** Ed. Porrúa. México 1998.

M. GROVES, Harold. **FINANZAS PÚBLICAS.** Ed. Trillas, S.A. de C.V. México, 1965. Tr. Lic. Odón Durán de Ocón.

PÉREZ INDA, Luis M. **APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 5ª ed.** Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México 1995.

PORRÚA PÉREZ, Francisco. **TEORIA DEL ESTADO 19ª ed.** Ed. Porrúa, S.A. México 1984.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, et. al. **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.** Ed. Trillas, S.A. de C.V., México, 1988.

SANCHEZ LEÓN, Gregorio. **DERECHO FISCAL MEXICANO 5ª ed.** Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1980

TRUEBA URBINA, Alberto. **DERECHO SOCIAL MEXICANO.** Ed. Porrúa, S.A. México 1978.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México, Porrúa, S.A., 2001.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. <http://www.sat.gob.mx/liva2002>

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Código Fiscal de la Federación. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Ley Federal del Trabajo. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Ley del Servicio de Administración Tributaria. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria. Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 2001.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ECONOGRAFÍA

PALOMAR DE MIGUEL, Juan. **DICCIONARIO PARA JURISTAS.**
Ediciones Mayo, S.A. México, 1981.

Comité de Biblioteca, de la Cámara de Diputados. **Ley del Impuesto Sobre la Renta 18ª Reforma, Exposición de Motivos, 15/03/95.** S.I.I.D. Exp. 69.10

INTERNET.

<http://www.fiscal.com.mx>

<http://www.shcp.gob.mx>

<http://www.tff.gob.mx>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.camaradediputados.gob.mx>

MULTIMEDIA.

IUS 2001

Justicia Fiscal y Administrativa 2000.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN