



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLÁN"

LA ELIMINACIÓN DE LA TASA DEL 0% COMO  
UNA MEDIDA NECESARIA PARA CORREGIR  
LAS DISTORSIONES JURÍDICAS QUE PROVOCA  
EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.



T E S  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
MANUEL HUERTA CHÁVEZ

ASESOR: LIC. ROBERTO ROSALES BARRIENTOS

ACATLÁN, EDO. DE MÉXICO.

MARZO DE 2004





Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

### **A LA MEMORIA DE MIS PADRES**

Porque con este trabajo hoy se hace realidad un sueño inspirado y alimentado en mí por ustedes, el cual, estoy seguro, los haría sentirse orgullosos al ver su obra terminada.

A tí Leonor, por tu paciencia y por el sacrificio realizado para apoyarme en todo.

A tí Bernardo, por tu integridad y por haber sembrado en mí el deseo de superación.

### **A USTEDES ANGÉLICA Y LUIS**

Con eterna gratitud, por su apoyo incondicional en todo momento. Fueron parte fundamental para el logro de esta meta.

### **A PIEDAD Y A VICKY**

Porque se que en todo momento han estado conmigo y lo seguirán estando. Saben que yo también estaré con ustedes siempre.

### **A MIS FAMILIARES**

A mi abuelo Justo; a mis tíos: María, Bulmaro, Martha, Cuca, Guadalupe y Roberto; a mis primos: Irma, Elda, Lety, Lupita, Dora, Ade, Fredy, Gustavo, Beto y Jorge; a todos mis sobrinos; a Pablo, Mario, Chuyín, Abel, Toño, Lalo, Laura, Sofía y Alejandra. A todos ustedes, gracias por su apoyo, sus consejos y su motivación.

### **A MIS AMIGOS**

Con cariño y afecto por su solidaridad y respaldo y, sobre todo, por brindarme una amistad que con toda seguridad perdurará por siempre.

### **A MI UNIVERSIDAD**

A la Universidad Nacional Autónoma de México, Campus ENEP Acatlán, fuente inagotable de conocimientos y cobijo de aquéllos que, como yo, aspiran a una vida profesional y a un México mejor.

### **A MI ASESOR**

A mí Maestro, el Licenciado Roberto Rosales Barrientos, con profunda admiración y respeto por su excelente calidad humana y profesional. Mi más sincero agradecimiento por las cátedras recibidas de su parte y por el tiempo y los conocimientos aportados en la conducción de la presente tesis.

### **A MIS MAESTROS**

Mi respeto y admiración para todos los profesores que a lo largo de mi formación escolar me aportaron invaluable conocimientos. Gracias por dedicarse a esa noble actividad.

### **AL PUEBLO DE MÉXICO**

Por su contribución al sostenimiento de instituciones de educación pública, sin lo cual no sería posible para muchos de nosotros concluir una carrera.

## ÍNDICE

	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>	IV
<b>ABREVIATURAS</b>	VII
<b>Capítulo Primero</b> <b>La actividad financiera del Estado</b>	
1. Concepto y fines de la actividad financiera del Estado	1
2. Derecho financiero	6
3. Derecho fiscal	9
4. Derecho tributario	11
4.1. Principios doctrinales de la tributación	16
4.2. Principios constitucionales de la tributación	21
5. Clasificación de las contribuciones	32
5.1. Impuestos	33
5.2. Aportaciones de seguridad social	41
5.3. Contribuciones de mejoras	43
5.4. Derechos	45
5.5. Accesorios de las contribuciones	47
<b>Capítulo Segundo</b> <b>La relación jurídico-tributaria</b>	
1. Concepto de la relación jurídico-tributaria	49
2. Sujetos de la relación jurídico-tributaria	50
2.1. El sujeto activo	50
2.2. El sujeto pasivo	51
3. La obligación tributaria	54
3.1. Características de la obligación tributaria	55
3.2. Obligaciones fiscales sustantivas y formales	56
3.3. Nacimiento de la obligación tributaria	59
3.4. El hecho imponible y el hecho generador de la obligación tributaria	62
3.5. Exigibilidad de la obligación tributaria	63
3.6. La determinación de la obligación tributaria	64
3.7. Efectos del incumplimiento de la obligación tributaria	68
3.8. Formas de extinción de la obligación tributaria	70

### **Capítulo Tercero**

#### **El impuesto al valor agregado**

1.	Los impuestos indirectos	80
2.	Antecedentes del impuesto al valor agregado en México	82
3.	Características del impuesto al valor agregado	86
4.	Elementos del impuesto al valor agregado	90
4.1.	Sujetos del impuesto	90
4.2.	Objeto del impuesto	91
4.3.	Base del impuesto	92
4.4.	Tasas del impuesto	94
4.5.	Época de pago	95
5.	Otros conceptos básicos del impuesto al valor agregado	96
5.1.	Impuesto trasladado	96
5.2.	Acreditamiento del impuesto	97
5.3.	Impuesto acreditable	99
5.4.	Momento de causación del impuesto	103
5.5.	Determinación del impuesto	105
5.6.	Impuesto a cargo y saldo a favor	106

### **Capítulo Cuarto**

#### **Figuras jurídicas del no pago del impuesto**

1.	Figuras jurídico-tributarias del no pago total del impuesto	111
1.1.	Las exenciones tributarias	111
1.2.	La tasa del 0%	122
1.3.	Figuras diferenciadas	123
1.3.1.	La no causación	123
1.3.2.	La no sujeción	124
2.	Figuras jurídico-tributarias del no pago parcial del impuesto	126
2.1.	El subsidio fiscal	126
2.2.	El estímulo fiscal	127
2.3.	La condonación	127
2.4.	La desgravación	128
2.5.	La reducción	129
2.6.	La deducción	129
2.7.	La bonificación	129
3.	Bases constitucionales de la exención	130

**Capítulo Quinto**  
**Análisis jurídico de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado**

1.	Actos y actividades sujetas a la tasa del 0%	137
2.	Efectos jurídicos de la tasa del 0% y sus diferencias con la exención y las otras tasas del impuesto al valor agregado	151
3.	Las distorsiones jurídicas que provoca la tasa del 0%	156
4.	Propuesta de eliminación de la tasa del 0%	164
 <b>CONCLUSIONES</b>		 173
 <b>BIBLIOGRAFÍA</b>		 178
 <b>LEGISLACIÓN</b>		 180

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004, el impuesto al valor agregado es la segunda fuente de ingresos que obtiene el Estado por la vía tributaria, sólo después del impuesto sobre la renta. De conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto lo causan las personas físicas o morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen o exporten bienes o servicios.

Sobre los actos o actividades antes mencionados se aplican las tasas del 15%, 10% y 0%. Esta última tasa otorga a los contribuyentes los mismos derechos y obligaciones que las otras dos. Derivado de ello, los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, además de no pagar impuesto, gozan de algunos privilegios como son el derecho a efectuar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le trasladan sus proveedores y, en su caso, a solicitar la devolución de los saldos a favor que deriven de dicho impuesto.

Sin embargo, el tratamiento fiscal de la tasa del 0%, provoca una serie de distorsiones jurídicas en el impuesto al valor agregado, que facilitan la evasión fiscal y la elusión fiscal; establece beneficios inadecuados a los sectores sociales de mayores ingresos; dificulta la administración del impuesto, y reduce en forma significativa su potencial recaudatorio.

Por ello, consciente de la necesidad de recursos que tiene el Estado para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, este trabajo tiene como objetivos precisar que la tasa del 0% del impuesto al valor agregado es un mecanismo inadecuado para que el Estado apoye a los gobernados de menores recursos económicos, pues provoca que se canalicen inadecuadamente una serie de subsidios implícitos que conlleva su aplicación, para consumidores que no los necesitan.

Asimismo, en este trabajo se precisará que el tratamiento fiscal de la tasa del 0% provoca otras distorsiones jurídicas como son: complejidad en la administración del impuesto, tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal, debido a la multiplicidad de tasas; incentiva la sobre declaración de actos o actividades gravados con la tasa del 0%, así como la planeación fiscal por parte de algunos contribuyentes para obtener beneficios indebidos, los cuales, aunque son legales, no son legítimos.

Todas las distorsiones aludidas le restan recursos económicos al fisco federal, que pudiera destinar de manera más eficiente a otorgar ayudas directas a la población más necesitada.

Por ello, en el Capítulo Primero se explicará la actividad financiera del estado, su justificación, las necesidades que tiende a satisfacer y los instrumentos de que dispone el Estado para la obtención de recursos, entre los que se encuentran las contribuciones. Asimismo, se establecerá la definición y distinción entre las diferentes contribuciones que contempla el régimen fiscal mexicano y los principios o garantías que debe tomar en cuenta el legislador en su establecimiento.

En el Capítulo Segundo se desarrollará la relación jurídica que se establece entre el Estado y los gobernados en virtud del establecimiento de las contribuciones, las cuales conllevan una serie de obligaciones formales y sustantivas que deben cumplir todos aquéllos que se sitúen en los supuestos de causación de la contribución de que se trate. Por ello, en este Capítulo se precisarán, entre otros supuestos, los sujetos de la relación tributaria, las diferentes clases de obligaciones fiscales, el nacimiento de la obligación tributaria, sus características, los efectos de su incumplimiento y la forma en que se extingue.

El Capítulo Tercero tiene como finalidad desentrañar las características del impuesto al valor agregado, para lo cual se hará una breve explicación de lo que son los impuestos indirectos de acuerdo con la teoría; se conocerán los antecedentes inmediatos en México de dicho impuesto y sus diferencias con el impuesto sobre ingresos mercantiles que es su antecesor inmediato. De igual forma, se analizarán, a la luz de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los elementos del citado impuesto, así como dos de los conceptos básicos para entender la necesidad de eliminar la tasa del 0%, que son el traslado y el acreditamiento del impuesto.

Por otra parte, con objeto de apreciar debidamente las características de la tasa del 0%, en el Capítulo Cuarto se analizará dicha figura al igual que otras figuras impositivas que dan como resultado final que determinados actos o actividades queden liberados del pago de impuestos.

En ese sentido, se desarrollarán figuras jurídicas que implican liberar al contribuyente totalmente del pago de los impuestos, como son la exención; la tasa del 0%; la no causación, y la no sujeción. Asimismo, se analizarán las figuras jurídicas que liberan a los contribuyentes sólo por una parte del pago de los impuestos, entre las cuales se encuentran el subsidio fiscal; el estímulo fiscal; la condonación; la desgravación; la reducción; la deducción, y la bonificación. De igual forma se desarrollarán los principios constitucionales que rigen el establecimiento de estas figuras.

Finalmente, en el Capítulo Quinto de este trabajo terminal, se entrará al análisis específico de los actos o actividades que están gravados a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, los efectos jurídicos que se producen con su aplicación y sus diferencias con las otras tasas y las exenciones que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, se sustentarán las distorsiones jurídicas que se provocan con dicha tasa para, finalmente, realizar la propuesta de eliminación de la tasa del 0% y, en su lugar, exentar los bienes y servicios que actualmente están sujetos a dicha tasa, en virtud de que esta modificación corregirá las distorsiones jurídicas mencionadas, sin afectar a los contribuyentes, ya que aunque perderán el derecho a efectuar el acreditamiento del IVA trasladado por sus proveedores, tienen derecho a deducirlo en el impuesto sobre la renta.

Además, esta propuesta para proscribir la tasa del 0%, permitirá que en los actos y actividades a los que actualmente se les aplica la misma, se continúe sin pagar impuesto, a fin de no perjudicar a las clases más desprotegidas, económicamente hablando.

Finalmente, cabe mencionar que para facilitar la lectura del presente trabajo, se utilizaron las siguientes abreviaturas:

## **ABREVIATURAS**

Constitución Federal	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal	Código Fiscal de la Federación
Ley del IVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
IVA	Impuesto al valor agregado
ISR	Impuesto sobre la renta
Suprema Corte	Suprema Corte de Justicia de la Nación

## **CAPÍTULO PRIMERO**

### **LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

#### **1. CONCEPTO Y FINES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.**

Constitucionalmente el Estado tiene asignadas atribuciones y obligaciones, como son, entre otras, las de satisfacer las necesidades de tipo educativo, social, de salud y de seguridad pública de los gobernados.

Para el cumplimiento de estos fines, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en lo sucesivo Constitución Federal) establece funciones perfectamente delimitadas a cada uno de sus órganos de gobierno. Así, corresponde al Poder Legislativo Federal la función legislativa, a través de la cual establece las leyes que regulan la forma en que se dará cumplimiento a dichos fines; al Poder Ejecutivo Federal corresponde desarrollar la función administrativa, ejecutando la Ley a través de los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, y al Poder Judicial le compete la función jurisdiccional, a través de la cual ejerce la vigilancia y el control de la legalidad de los actos de gobierno frente a los gobernados, resolviendo controversias y declarando el derecho.

Dentro de este marco de funciones, destacan las diversas actividades que realiza el Estado, a través del Poder Ejecutivo, ya que a éste le corresponde proporcionar directamente los servicios públicos para satisfacer las necesidades generales, utilizando para ello, los medios personales, materiales y jurídicos a su alcance.

Sin embargo, para dar cumplimiento a dichos fines se requieren recursos, y esta actividad del Estado que se ocupa de la obtención de tales recursos, tiene una dimensión económica, ya que siempre se traducirá en una conducta orientada a la

obtención de los medios económicos, independientemente de su administración, que al destinarlos al gasto público los convierte en satisfactores de la colectividad. Esta actividad, ha recibido el nombre de "actividad financiera del Estado".

El término "finanzas" proviene del verbo "finer", que quiere decir, finiquitar, terminar, pagar. En otra acepción, también significa dinero líquido que se posee, caudales y hacienda pública, por lo que podemos concluir que las finanzas deben entenderse como todo lo relacionado a los recursos económicos.

Las "finanzas públicas" estudian la actividad impositiva y de gastos de un Estado, es decir, tienen por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura los recursos materiales necesarios para su funcionamiento y también la forma en que estos recursos serán utilizados.

La "actividad financiera del Estado" se traduce en una serie de actividades tendientes a la obtención de recursos por varias vías, así como a la administración del patrimonio y al destino o inversión de las sumas ingresadas. Aunque esta actividad no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, si cumple una función instrumental de fundamental importancia para el desarrollo de todas las restantes actividades, ya que tanto ingreso como gasto son el medio para el logro de otros objetivos que van más allá de la simple cobertura de gastos, como es la satisfacción de diversas necesidades.

La actividad financiera del Estado, es definida por el mexicano Joaquín B. Ortega, citado por De la Garza,<sup>1</sup> como "... la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".

---

<sup>1</sup> De La Garza, Sergio Francisco. *"Derecho Financiero Mexicano"*. Editorial Porrúa, S.A.de C.V. Décimonovena Edición. México 2001, página 5.

Ahora bien, la actividad financiera del Estado se desarrolla en tres momentos fundamentales:

- A. *La obtención de ingresos*, los cuales pueden provenir de actividades que realiza el Estado en el ámbito del derecho privado, como la explotación de su patrimonio, por ejemplo, el manejo de empresas, la renta de inmuebles y la venta de bienes; de actividades realizadas en funciones de derecho público, como el cobro de contribuciones y aprovechamientos; o de actividades mixtas, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.
  
- B. *La gestión o manejo* de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.
  
- C. *La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones* para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.

Tomando en cuenta lo antes planteado, la actividad financiera del Estado se puede definir como el conjunto de actos que realiza el Estado, tendientes a la obtención de recursos y al manejo o administración de los mismos, con objeto de destinarlos a los gastos públicos para la satisfacción de las necesidades públicas y en general para la realización de los fines que tiene encomendados, todo ello dentro del marco de la Constitución Federal.

Por otra parte, varios tratadistas coinciden en que los cuatro aspectos más importantes de la actividad financiera estatal son los siguientes:

- A. *Aspecto económico.* Tiene una dimensión económica porque, como ya se dijo, se ocupa de la obtención y manejo de los recursos económicos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.
- B. *Aspecto político.* Este aspecto deriva de la naturaleza política que tienen el Estado como sujeto activo, los poderes de que éste se encuentra investido y los fines para los cuales se desarrolla la actividad financiera; es decir, el punto de partida de la actividad financiera tiene su fundamento en la organización del Estado, por lo tanto, la actividad financiera desarrollada por el Estado, no es otra cosa que el hacer efectiva una atribución-obligación que su organización política le encomienda para la obtención de los recursos económicos, a la cual se le denomina "soberanía financiera".
- C. *Aspecto jurídico.* Todas las actividades que realice el Estado, deben sujetarse al marco constitucional y, en general, al derecho positivo vigente, ya que en un estado de derecho, es fundamental regular la actuación del Estado en sus relaciones con los gobernados. La actividad financiera no puede ser la excepción, sino al contrario, es una exigencia que debe cumplirse, toda vez que ella implica la administración de dinero público sustraído de la economía privada para la satisfacción de necesidades públicas y porque los enormes recursos destinados a esos fines dan origen a variadas relaciones, que requieren una adecuada regulación para su ordenado desarrollo.
- D. *Aspecto sociológico.* Se considera que la actividad financiera tiene un aspecto sociológico, porque tanto el régimen de los tributos como los gastos públicos, ejercen una influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Por ello, se dice que la política financiera implica siempre efectos redistributivos. De ahí la importancia de que, a efecto de no beneficiar o perjudicar indebidamente a un grupo social, el Estado siempre valore la capacidad económica y las necesidades de los

diferentes grupos sociales que lo conforman, a efecto de que al determinar las contribuciones o los diferentes mecanismos que diseña para obtener ingresos o para asignar los recursos al gasto público, actúe con justicia.

La actividad financiera del Estado se justifica en atención a los fines que persigue, pues para el logro de tales fines, el Estado requiere de recursos cuyo principal origen es la aportación que de manera proporcional y equitativa deben hacer los contribuyentes, nacionales o no. Sin la justificación anterior, sería cuestionable que el Estado se apropiara de parte de la riqueza de los gobernados.

Al respecto, debe señalarse que desde que surge la vida en colectividad, nace también el imperativo de atender las diversas necesidades que se generan de la convivencia social, repartiendo los gastos que se requieran para ello, entre todos los miembros de la colectividad.

Es así como el Estado ha tenido a su cargo la realización de ciertas tareas, variables en el tiempo, pero que corresponden en cada época a las aspiraciones y necesidades de la colectividad.

El fin primordial del Estado es lograr el bien común, lo cual implica que procure el bienestar de toda su población, sin dar preferencia a algún individuo en particular o a grupos determinados. Ello no obsta para que, por razones de justicia y de equidad, se tengan atenciones especiales para los sectores más débiles del grupo social, a condición de que no se otorguen de manera individual o particular, sino a una generalidad que comparta la misma situación.

Las necesidades que busca satisfacer la actividad financiera del Estado, se dividen en las siguientes categorías:

- A. *Necesidades individuales.* Son aquéllas que afectan al individuo, independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado.

Ejemplos de estas, son las necesidades de alimentación, de vestido, de albergue, de salud y de atención médica.

- B. *Necesidades colectivas.* Son las que derivan de la convivencia en sociedad, como por ejemplo, las de educación, de salubridad y de asistencia social.
- C. *Necesidades públicas.* Estas se requieren para el funcionamiento del propio Estado, y entre ellas se encuentran la conservación del orden interior (policía), la defensa exterior (ejército) y la impartición de justicia (tribunales).

La atención de estas necesidades, justifican los mecanismos utilizados por el Estado para obtener los recursos necesarios y, por lo tanto, el Estado cuenta con un legítimo derecho otorgado por imperio de Ley para apropiarse del patrimonio de los gobernados, inclusive a través del ejercicio de su facultad económica coactiva, es decir, a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin necesidad de la intervención de ningún otro órgano del Estado.

## **2. DERECHO FINANCIERO.**

La actuación del Estado, en cualquier ámbito, debe regirse siempre por un marco normativo que tendrá su punto de partida y sus límites en el ordenamiento constitucional que se ha dado a sí mismo. En un estado de derecho, esta condición es indispensable para garantizar que la actuación del Estado, frente a los gobernados, sea legítima y justa y no al capricho o al libre arbitrio de la autoridad.

Dado que la actividad financiera del Estado implica la actuación de sus órganos en los tres ámbitos ya señalados –obtención, manejo y erogación de recursos–, es necesario que esta actuación quede sujeta a un marco jurídico que establezca de manera clara y precisa las funciones que podrán desempeñar dichos órganos. Es

decir, es necesario que la relación que se da en esta materia, entre el Estado y los gobernados, se encuentre regida por leyes, pues de otra forma, se corre el riesgo de que el Estado, pretextando necesidad de recursos, someta a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones.

Este marco normativo lo constituye el denominado "Derecho Financiero", el cual precisamente regula la actividad financiera del Estado, estableciendo los lineamiento jurídicos a que deberán ajustarse sus órganos en la obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en el destino de los recursos.

Para Ernesto Flores Zavala el Derecho Financiero "...es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado..."<sup>2</sup> y, citando a Gabino Fraga, coincide en que regula: La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa; los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación; el ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa, y la situación de los gobernados con respecto a la administración.

De acuerdo con los anteriores elementos, el Derecho Financiero tiene por objeto regular todo lo que concierne a la materia financiera y, en consecuencia, regula las facultades de los órganos del Estado en el establecimiento de tributos y en la obtención de diversas clases de recursos; la competencia de dichos órganos en la administración del patrimonio y en la erogación de los recursos; así como las relaciones que se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los gobernados.

---

<sup>2</sup> Flores Zavala, Ernesto. *"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Trigésima Tercera Edición Actualizada. México 2001, página 11.

Tomando en consideración lo antes mencionado, el Derecho Financiero se puede dividir en tres grupos de normas vinculadas entre sí y, que en conjunto, regulan las tres fases de la actividad financiera del Estado:

- A. *La obtención de recursos.* Este grupo de normas integran lo que se conoce como "Derecho Fiscal", el cual regula todos los medios por los que el Estado obtiene sus recursos. Existen diferentes mecanismos para obtenerlos, pero la principal fuente de recursos debe provenir del ejercicio del poder de imperio del Estado, a través del establecimiento de contribuciones que los gobernados deberán aportar.
  
- B. *El manejo de recursos.* A esta rama del Derecho Financiero se le conoce como "Derecho Patrimonial", y le corresponde regular y asegurar el adecuado manejo de los bienes patrimoniales del Estado, por lo que establecerá las normas jurídicas relativas a la adquisición, administración y enajenación de los bienes muebles e inmuebles que constituyen el patrimonio fijo del Estado.

El manejo de recursos se efectúa por medio de los diferentes órganos que integran la administración pública, de ahí la importancia de un adecuado control sobre dichos órganos y sus titulares, para asegurar que las decisiones que se adopten en relación con el patrimonio del Estado, se ajusten estrictamente al principio de legalidad, so pena de incurrir en responsabilidad.

- C. *La erogación de recursos.* En esta división del Derecho Financiero se ubican las normas que componen el "Derecho Presupuestario", el cual establece las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, así como las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y responsabilidad de los servidores públicos por el mal manejo de esos recursos. Es decir, a esta

rama del Derecho Financiero le corresponde regular la adecuada asignación de recursos para el sostenimiento de las funciones públicas.

### 3. DERECHO FISCAL.

El término “fiscal”, proviene de “fisco” y éste, a su vez, deriva de la voz latina “*fiscus*”, que significa bolsa o cesto y que era el nombre con el que se conoció la cesta de mimbre que servía de recipiente en la recolección de los higos y que más tarde también se utilizó para recolectar el “tributo”. La voz popular empezó a identificar a los recaudadores con la bolsa o cesto, y les llamó “*fiscus*”.

Debido al fenómeno conocido como “vulgarización del lenguaje”, en la actualidad la palabra “fisco” se utiliza para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación, determinación, liquidación y administración de los tributos, o bien, para designar la función propia del Estado que tiene por objeto obtener los recursos económicos para cubrir los gastos públicos.

Cualquier crédito activo del Estado tiene el carácter de fiscal, ya sea que derive de actividades de derecho público, como son las contribuciones y los aprovechamientos o de actividades en las que el Estado actúa como persona de derecho privado, como son los productos.

Ahora bien, si lo fiscal se enfoca exclusivamente hacia los ingresos que obtiene el Estado, en consecuencia, el objeto del Derecho Fiscal debe ser el estudio y análisis de las diversas normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención de dichos ingresos.

En este sentido, se considera que la definición más adecuada del Derecho Fiscal es la que emite el argentino Rafael Bielsa, citado por Arriola Vizcaíno, en los

siguientes términos: "Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como fisco."<sup>3</sup>

En este contexto, el Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos. De conformidad con la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en México dicho órgano es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y más específicamente, el Servicio de Administración Tributaria, ya que de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, a este órgano desconcentrado le compete la determinación, liquidación, recaudación y administración de las contribuciones.

El Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero, porque regula la parte relativa a la obtención de ingresos por parte del Estado, que como ya se comentó, es sólo uno de los tres aspectos que regula el Derecho Financiero.

Así pues, el Derecho fiscal se integra por un conjunto de ordenamientos que pertenecen al derecho público, debido a que en éste los sujetos de la relación jurídico-tributaria, se encuentran colocados en un plano de desigualdad: el Estado como entidad soberana, exigiendo el cumplimiento de las disposiciones fiscales y los gobernados, subordinados a la autoridad que emana del primero, cumpliendo con las mismas.

Ahora bien, de acuerdo al origen y características de los ingresos que obtiene el Estado, éstos se pueden clasificar en Ingresos Tributarios e Ingresos no Tributarios, los primeros son regulados por el Derecho Tributario que será analizado en el siguiente numeral, y por exclusión, a continuación se analizan los ingresos no tributarios.

---

<sup>3</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. "*Derecho Fiscal*". Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, página 19.

En primer lugar, debe mencionarse que para la obtención de los Ingresos no Tributarios el Estado no utiliza su Poder Tributario, ya que esta clase de ingresos provienen de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos por diferentes vías. Por lo tanto, los Ingresos no Tributarios se dividen, a su vez, en ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

Los ingresos patrimoniales son aquellas cantidades que obtiene el Estado, derivadas del manejo o administración de sus ingresos obtenidos.

Otros ingresos no tributarios de carácter patrimonial, son los denominados productos, los cuales son definidos por el artículo 3o., tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo Código Fiscal) como "... las contraprestaciones que percibe el Estado por prestar servicios en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Por su parte, los ingresos no tributarios de carácter crediticio, son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías, como pueden ser: empréstitos, financiamientos internos; emisión de moneda; así como emisión de bonos con garantía del Gobierno Federal, cualquiera que sea su denominación, como son los petrobonos o los certificados de la Tesorería.

#### **4. DERECHO TRIBUTARIO.**

Como se mencionó anteriormente, el Derecho Tributario es una de las dos partes en que doctrinalmente se divide el Derecho Fiscal. Al Derecho Tributario, le corresponde regular sólo los ingresos que el Estado obtiene en base a los tributos, ejerciendo su facultad o poder como ente supremo de la sociedad para obtener recursos de los contribuyentes; es decir, únicamente regula aquellos ingresos que el Estado obtiene ejerciendo su poder de soberanía.

El término "tributo" parte, principalmente, de la noción que tuvo en épocas anteriores, en donde se utilizó para designar a una especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra. Por ello, uno de los aspectos de la soberanía es el conocido Poder de Imperio del Estado Romano, que era la facultad que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados, sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

Así, tenemos que los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el Poder de Imperio del Estado. En virtud de ese poder de imperio, el Estado tiene la facultad de exigir determinados recursos al particular.

La base constitucional de los tributos la encontramos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, donde queda establecida la obligación de los contribuyentes de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de las Entidades Federativas y de los Municipios donde residan.

Correlativamente a esta obligación de contribuir, se encuentra la facultad del Poder Legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. Esta facultad se encuentra establecida en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, y 74, fracción IV de la propia Constitución Federal y es conocida como Potestad Tributaria del Estado.

La Potestad Tributaria implica que el Estado, a través de la función legislativa, tiene la facultad de gravar cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, siempre que el citado gravamen satisfaga los principios establecidos en el ordenamiento Constitucional, esto es, que sea proporcional y equitativo y que esté contenido en una Ley emanada del H. Congreso de la Unión. El acto de creación de una Ley, debe ser un acto formal y materialmente legislativo.

Ahora bien, del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se desprende que también el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, por conducto de sus legislaturas locales, están facultados para imponer tributos a sus habitantes. Esto pudiera provocar una doble o múltiple tributación, lo cual no está prohibido por nuestra Constitución, de tal suerte que en sí misma no es inconstitucional.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en lo sucesivo Suprema Corte) emitió la Tesis Jurisprudencial 109, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Apéndice de 1995, Tomo I, parte SCJN, página 117, que a la letra dice:

DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

Respecto de las facultades de la Federación y de los Estados para gravar fuentes tributarias, también el Pleno de la Suprema Corte definió en forma concisa a través de la Tesis Jurisprudencial Num. 11, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965, Parte 1a., página 42, lo siguiente:

"IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX),

y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).”

La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales y estatales, permite que tanto el Congreso de la Unión, como las Legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, excepto cuando se trata de facultades expresamente reservadas a la Federación o prohibidas a los Estados.

Desde el régimen priísta esta problemática se ha venido resolviendo por medio del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través del cual se armonizan las atribuciones de la autoridad en aquellos casos que pudieran generar la concurrencia en materia fiscal entre la Federación, el Distrito Federal y las Entidades Federativas, situación que se resuelve conviniendo en que sólo un nivel de gobierno establezca ese gravamen, distribuyéndose entre los demás niveles el ingreso derivado de este tributo y fijando las bases para su recaudación.

Cabe señalar que en la Constitución Federal de 1917 no se distribuyeron las fuentes o las materias sobre las cuales se ejercería la potestad tributaria por los diversos niveles de gobierno, estableciéndose un auténtico sistema concurrente de coordinación, donde la Federación tenía la libertad de establecer contribuciones sobre cualquier hecho o acto jurídico y los Estados únicamente encontraban limitado el ejercicio de la potestad tributaria, por lo dispuesto en los artículos 117, 118 y 131, constitucionales, en el sentido de no establecer contribuciones sobre el comercio exterior o interior, ni gravar el tránsito de personas o cosas que atravesaran su territorio.

Fue el Congreso de la Unión, en su carácter de legislador federal, el que gradualmente estableció un Sistema de Coordinación Fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas.

Este Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se consolidó con las modificaciones efectuadas en 1934 y 1942 a la Constitución Federal, para establecer diversas limitaciones a los Estados en el artículo 73, fracción XXIX, con el fin de que no pudieran imponer gravámenes sobre determinadas fuentes que se reservaron exclusivamente a la Federación, de manera que el legislador no hizo una separación respecto de las fuentes impositivas que corresponden a la Federación, por una parte, y a las Entidades Federativas, por la otra, sino que previno la competencia exclusiva de la Federación en determinados tributos, con el propósito de establecer un sistema de participaciones a los Estados respecto del rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que lo determinara la Ley secundaria federal, con lo que se consolidó el sistema de coordinación fiscal basado en lo recaudado vía tributos federales.

Por otra parte, algunos tratadistas estiman que los tributos y los impuestos son términos idénticos y que las contribuciones y los impuestos son lo mismo. Al respecto, uno de los autores que precisan que tributos e impuesto tienen la misma connotación, pero no así la contribución, es Sergio Francisco de la Garza, el cual estima que los "...Tributos e impuestos son palabras que denotan por si mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente contribuyen para que el Estado pueda realizar sus tareas." <sup>4</sup>

Sin embargo, al margen de interpretaciones, actualmente queda perfectamente definido en el Código Fiscal que la contribución es el género y el impuesto es la especie.

---

<sup>4</sup> De La Garza, Sergio Francisco. "*Derecho Financiero Mexicano*". Editorial Porrúa, S.A.de C.V. Décimonovena Edición. México 2001, página 208.

En el Estado moderno, los tributos constituyen la más importante clase de ingresos. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario, como una rama del Derecho Fiscal.

En opinión del sustentante el Derecho Tributario debe entenderse como un conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos o contribuciones y las relaciones jurídicas que se establecen entre el fisco y los contribuyentes, con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los tributos o contribuciones, constituyen una prestación en dinero o en especie a cargo de los contribuyentes, que al estar establecidas como obligación en una Ley, no es la voluntad de las partes la que establece su nacimiento o su transmisión, sino que constituyen una obligación ex-lege de carácter personal.

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación, anualmente emitida por el Congreso de la Unión, y el artículo 2o. del Código Fiscal, los ingresos tributarios que el Estado tiene derecho a percibir, son las contribuciones, clasificadas a su vez en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; además de los aprovechamientos regulados en el artículo 3o. del citado Código.

#### **4.1. Principios doctrinales de la tributación.**

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever una serie de efectos que puede originar la imposición.

El conocimiento de los principios doctrinales de la imposición es de fundamental importancia para el adecuado manejo de los tributos, ya que éstos representan la ideología de la justicia tributaria y son las limitantes al Poder Tributario del Estado.

En su libro "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", Adam Smith realizó un estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan inspirando a las legislaciones modernas.

Estas máximas o principios son considerados actualmente como fundamentales para normar los criterios de imposición relativos a los impuestos, y en general a las contribuciones.

#### 1º. Principio de Justicia.

Adam Smith explica este principio en los siguientes términos: "Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición."<sup>5</sup>

Conforme a este principio, las personas están obligadas a contribuir al sostenimiento del gobierno, en proporción a sus respectivas aptitudes. Este principio significa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas posible a su capacidad económica. Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se

---

<sup>5</sup> Smith, Adam. "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", Volumen II". Editorial Grijalbo, Publicaciones Cruz O., S.A. Tercera Edición. México 1979, página 409.

estará frente a una contribución injusta, que carece de la proporcionalidad y equidad necesarias.

Este principio se desenvuelve en dos subprincipios:

- A. *La generalidad.* Se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Por lo tanto, nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.
  
- B. *La uniformidad.* Se traduce en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con dos criterios:
  - 1). *Criterio objetivo*, consistente en la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, actualmente reflejado como criterio de progresividad. Conforme a este criterio, los que tienen mayores bienes económicos deben pagar mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica.
  
  - 2). *Criterio subjetivo*, consistente en la igualdad de sacrificio, que implica que los impuestos deben ser soportados equitativamente y se deben señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos. En otras palabras, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, por lo que dos personas deben ser gravadas por igual, cuando el origen y la cantidad de la riqueza que dé lugar a la contribución sea similar.

## 2º. Principio de Certidumbre.

Este principio establece: “El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona... La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquéllos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.<sup>6</sup>

Conforme a este principio, en todas las disposiciones tributarias debe haber una absoluta claridad, por lo que se refiere a hechos generadores de la obligación, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto del tributo, la forma de calcular la base, la cuota o tarifa aplicada, el periodo del cálculo, las fechas de pago, las exenciones o por lo que no se está obligado a pagar, el procedimiento de determinación de las contribuciones, así como aquellos mediante los cuales se exija su entero ante la omisión, las infracciones y las sanciones.

## 3º. Principio de Comodidad.

La tercer máxima de Adam Smith, consiste en que “Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente”.<sup>7</sup>

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben

---

<sup>6</sup> Ob. Cit., páginas 409 y 410.

<sup>7</sup> Idem, página 410.

escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación, y una menor evasión por parte del contribuyente.

#### 4º. Principio de Economía.

Finalmente, la cuarta máxima expresa: "Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado."<sup>8</sup>

Debe buscarse la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan al fisco, acortando el periodo de exacción lo mas que se pueda.

Para que un impuesto justifique su existencia, además de económico debe ser productivo y de gran rendimiento. Asimismo, tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, es decir, que el pago de la contribución se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos. Se debe buscar, en todo momento, que los gastos de recaudación y administración de un tributo sean lo menos elevado posible, porque de no ser así, y resultar que la maquinaria gubernamental encargada de recaudar y administrar la contribución es demasiado onerosa, se estará desvirtuando el objetivo primordial de la contribución, que es la de satisfacer los gastos públicos.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto:

---

<sup>8</sup> Ibidem, páginas 410 y 411.

- A. Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorban la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
- B. Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a la gente.
- C. Las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los individuos que pretendieron evadir el pago del impuesto, porque estas penas suelen eliminar los beneficios que la comunidad podría obtener del empleo de sus capitales, pues su pérdida, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución.
- D. Visitas y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, que exponen al contribuyente a una incomodidad, vejación u opresión, cuando no son indispensablemente necesarias.

#### **4.2. Principios constitucionales de la tributación.**

La Constitución Federal, establece algunas garantías para el gobernado, que deberá observar el Estado al ejercer su Poder Tributario. Ello implica la observancia de principios para el establecimiento del tributo por parte del Poder Legislativo, quien ejerce la Potestad Tributaria al expedir leyes.

Los principios constitucionales, son los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los gobernados frente al Estado, por lo que la Potestad Tributaria no tiene más limitantes, en principio, que las garantías en materia tributaria, que tienen su origen, principalmente, en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal.

#### A. Garantía de legalidad.

Este principio se encuentra consagrado en la parte final del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que preceptúa que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. A este principio se alude con el aforismo latino “nullum tributum sine lege”, que significa que no puede existir un tributo sin Ley.

Por ello, sólo mediante la expedición de una Ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consiste en que la disposición que la establezca debe ajustarse al procedimiento de creación de la Ley que señalan, básicamente, los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal y que consta de las siguientes etapas: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación, vacatio legis e iniciación de la vigencia.

Cabe hacer notar que de acuerdo con lo dispuesto por el inciso h) del artículo 72 de la citada Constitución, las leyes tributarias, necesariamente deberán iniciarse en la Cámara de Diputados. La razón de esta exigencia es que ahí se encuentran los representantes de la población, y como las contribuciones que se decreten van a incidir sobre ellos, es lógico que sean los diputados quienes se encarguen en primer lugar de su análisis.

Respecto de la garantía de legalidad en materia impositiva, el Pleno de la Suprema Corte ha emitido dos tesis jurisprudenciales, visibles en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 91-96, Primera Parte, páginas 172 y 173, que a la letra dicen:

**“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que**

residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."

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

legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles."

Como se observa, en las citadas jurisprudencias, medularmente se coincide en que el principio de legalidad consiste en que los elementos esenciales del tributo, estén consignados de manera expresa en la Ley, para obligar así a la autoridad a aplicar las disposiciones fiscales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente y que, a su vez, éste pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir.

#### B. Garantía de proporcionalidad y equidad.

Este principio constitucional del impuesto en México, se inspira claramente en el principio de justicia de Adam Smith, con su regla de uniformidad de los impuestos, bajo el criterio de capacidad contributiva o criterio de progresividad, aplicable en nuestro caso a las contribuciones.

La proporcionalidad significa que el tributo se establezca tomando en consideración la capacidad económica del contribuyente y, por equidad, se entiende que la Ley que regule el tributo, se aplique en igualdad de condiciones a los que se encuentren en igualdad de circunstancias.

Serra Rojas expresa que "Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí." y que "La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o con la conciencia,

más que por los mandatos de la justicia o de la ley. La equidad es un medio racional para evitar la excesiva generalidad de la ley.”<sup>9</sup>

El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando al fisco una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos o erogaciones, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los gobernados.

Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tasas progresivas, para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, el cual se refleja en la reducción de los ingresos obtenidos.

La proporcionalidad puede definirse como el principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas o tasas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

---

<sup>9</sup> Serra Rojas, Andrés. *“Derecho Administrativo, Segundo Curso”*. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Vigésima Edición. México 2000, página 33.

Por otra parte, la equidad en su acepción aristotélica, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

El común denominador del principio de equidad está constituido por 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, ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar en las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. En este orden de ideas, un precepto resulta violatorio del principio de equidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, cuando establece un tratamiento de excepción que no es aplicable a un contribuyente con idénticas características.

Por lo tanto, la equidad se puede definir como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberán encontrarse inspiradas en criterios de progresividad.

El Pleno de la Suprema Corte, ha sostenido que la proporcionalidad y la equidad son dos principios, en la tesis jurisprudencial visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 187-192, Primera Parte, página 113, que a la letra 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 de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, 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."

Ahora bien, cabe aclarar que la proporcionalidad y la equidad en materia de derechos por la prestación de servicios, no opera en la misma forma que en los impuestos. En ese sentido se pronunció el Pleno de la Suprema Corte, quien en la tesis jurisprudencial P./J.2/98, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Enero de 1998, página 41, señala lo siguiente:

“DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.”

Asimismo, en relación con los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, el Pleno de la Suprema Corte señaló en la tesis jurisprudencial P./J.81/97, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Octubre de 1997, página 171, lo siguiente:

“AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE LOS CAUSADOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996). El apartado A del artículo 223 de la Ley Federal de Derechos, establece que por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a excepción de las del mar, se pagará un derecho cuya cuota varía según la cantidad de líquido utilizado y la zona de disponibilidad en que se efectúe su extracción. La diversificación de estas cuotas cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que el legislador las establece en relación directa con el grado de aprovechamiento o uso del bien, con el beneficio obtenido por el gobernado y con la zona de disponibilidad de la que se

deduce el valor de dicho bien, tomando en cuenta su abundancia o escasez, el demérito que sufre con su uso y la importancia que el mismo representa para el desarrollo de la nación.”

### C. Garantía de audiencia.

La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, consiste en la obligación de brindar al gobernado la oportunidad de ser oído y vencido en juicio, previa, simultánea o posteriormente a la emisión de actos que afecten un derecho establecido.

Ahora bien, tratándose de materia impositiva no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia, ya que el citado artículo no establece que deba ser previa y, por otra parte, el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los contribuyentes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen el monto y cobro correspondiente, por lo que basta con que la Ley otorgue a los contribuyentes el derecho a combatir dicho monto, ya sea antes, simultáneamente o después de que sea determinado.

Ese es el criterio que sostiene el Pleno de la Suprema Corte, en la tesis jurisprudencial visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 66, Primera Parte, página 77, que textualmente señala lo siguiente:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho

fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

Por ello, para que en materia fiscal se cumpla con el derecho constitucional de audiencia, es suficiente con que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados definitivamente de sus propiedades, posesiones o derechos, situación que se cumple en materia fiscal, ya que para combatir los actos de las autoridades fiscales que afecten sus intereses, los contribuyentes tienen a su alcance diversos medios de defensa, como son: el Recurso de Revocación, ante la propia autoridad hacendaria; el Juicio de Nulidad, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el Juicio de Amparo, ante el Poder Judicial de la Federación.

#### D. Garantía de la no retroactividad de la Ley.

Las normas jurídicas rigen todos las situaciones jurídicas o de hecho que se realicen durante el tiempo en que tengan vigencia. Es decir, una norma regirá la esfera jurídica de un sujeto mientras la conducta de éste se realice en la vigencia de aquélla.

Toda disposición tiene una vigencia desde que se crea, hasta que se deroga o abroga, expresa o tácitamente, por una norma nueva y está destinada a regular todos los hechos y actos jurídicos que existan durante su vigencia.

El principio de irretroactividad de la Ley, estriba en que una Ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación, cuando sea en perjuicio de persona alguna.

La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia retro-obrando en relación

a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior.

Para que una Ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial.

El artículo 14 de nuestra Constitución Federal consagra el principio de la no retroactividad, cuando causa perjuicio a alguna persona, de donde se puede afirmar que puede darse efectos retroactivos a una Ley si ésta no causa perjuicio al sujeto, como sucede frecuentemente, tratándose de leyes procesales o de carácter penal.

Sin embargo, en materia fiscal, la irretroactividad de la Ley sólo opera en el sentido de que no se les puede exigir a los contribuyentes que cubran, por el tiempo anterior a la modificación de la Ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo, de acuerdo con la modificación.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte, mediante la tesis aislada visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 193-198, Primera Parte, página 160, señala lo siguiente:

"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES. El Pleno hace suya la tesis de la Segunda Sala, en el sentido de que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo."

## 5. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

En la Constitución Federal se establece la obligación de “contribuir”, de donde se desprende que las personas que tienen esa obligación son “contribuyentes” y que lo que se aporta es la “contribución”. De igual manera, el primer párrafo del artículo 1o. del Código Fiscal, establece que “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”.

En México se utiliza el concepto “contribución” como sinónimo de “tributo” y, tanto del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, como de las leyes secundarias que de ella emanan, se puede observar que el concepto utilizado para designar lo que la doctrina considera como tributo, es el de “contribución”.

En opinión del sustentante la “contribución” puede definirse como la prestación (impuestos) o contraprestación (derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social) que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige a los contribuyentes con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

La regulación constitucional de las contribuciones se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que a la letra 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.”

En el ámbito Federal, el artículo 2o. del Código Fiscal clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Adicionalmente, el citado artículo señala que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor de los cheques sin fondos que sean recibidos por las autoridades fiscales, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

### **5.1. Impuestos.**

Doctrinalmente se han formulado innumerables definiciones, sin embargo, entre las más acordes a las características actuales de los impuestos en México, se encuentran las siguientes:

Flores Zavala, citando a Eheberg, señala que: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas."<sup>10</sup>

De la Garza, citando a Giannini, señala que impuesto es: "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada."<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Flores Zavala, Ernesto. *"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"*. Editorial Porrúa, S.A. Trigésima Tercera Edición Actualizada. México 2001, página 49.

<sup>11</sup> De La Garza, Sergio Francisco. *"Derecho Financiero Mexicano"*. Editorial Porrúa, S.A.de C.V. Décimonovena Edición. México 2001, página 372.

De acuerdo con el Código Fiscal, los impuestos quedan comprendidos dentro del concepto genérico de contribuciones y, en su artículo 2o., fracción I, se definen por exclusión, precisando que son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, siempre que no se trate de las demás contribuciones que señala el mismo artículo; es decir, que no se consideren aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, ni derechos. Esta definición tiene el mérito de que, tomando en cuenta que cada impuesto tiene un objeto diferente, se deja a cada Ley que los establezca, su definición.

El artículo 2o. del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, establecía la siguiente definición: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Al indicar que se trata de "una prestación" se hace referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio el compromiso u obligación del Estado de entregar nada concreto o individualizado.

Por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo y en moneda de curso legal y solamente en situaciones excepcionales, se admiten pagos en especie, que son aquéllos que se efectúan mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que indudablemente poseen un valor económico.

La existencia de los impuestos la han justificado diferentes teorías, entre las que se encuentran:

- A. *La Teoría de la Equivalencia* que considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los gobernados. Sin embargo, es claro que nadie recibe el beneficio de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga. Además, es claro que el gasto público, no solamente comprende los servicios públicos.
  
- B. *La Teoría del Seguro* que considera al impuesto como una prima de seguro que los gobernados pagan al Estado por protección personal; por la seguridad que en sus bienes y persona el Estado les proporciona. Desde luego, que el Estado no solo protege al sujeto y a sus bienes, sino busca el bien común de la sociedad.
  
- C. *La Teoría del Capital* que estima que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de ese Estado. Pero es claro que los impuestos no tienen como objetivo esa actividad.
  
- D. *La Teoría del Sacrificio* que precisa que el impuesto es una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo del contribuyente. Sin embargo, esto es una característica del tributo, pero no justifica su existencia.
  
- E. *La Teoría del Deber Constitucional* que considera que el fundamento y justificación jurídica de los impuestos, se encuentra en nuestro caso, en lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, por virtud de los criterios de vinculación o de sometimiento que cada Ley fiscal contiene.

Asimismo, también la doctrina establece la siguiente clasificación de los impuestos:

A. Impuestos Ordinarios e Impuestos Extraordinarios.

Son impuestos ordinarios los que forman parte de los ingresos normales del fisco, y que subsisten a través de los diversos ejercicios anuales como acontece con el impuesto sobre la renta (en lo sucesivo ISR) o el impuesto al valor agregado (en lo sucesivo IVA) que aparecen en cada año.

Son impuestos extraordinarios, los de carácter excepcional en su recaudación o en su cuantía; tienen vigencia transitoria y sirven para cubrir una urgente necesidad de la administración, como en casos de guerra, pagar la deuda pública o realizar una obra excepcionalmente importante.

B. Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Existen varios criterios doctrinarios que tratan de distinguir la diferencia entre ambos impuestos:

✓ Clasificación basada en la incidencia del impuesto.

Según este criterio son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo, por disposición de Ley, no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio y no puede recuperarlo de otras personas. De acuerdo con este criterio, sería impuesto directo el ISR, porque la Ley no permite trasladarlo a ninguna otra persona, sino que gravita directamente sobre el patrimonio del contribuyente.

Son impuestos indirectos, aquéllos que la Ley sí permite trasladarlos, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de

quienes lo recupera el sujeto pasivo. En nuestro sistema fiscal, un ejemplo sería, el IVA, pues el contribuyente expresamente lo traslada a otro contribuyente o al consumidor final y recupera el impuesto trasladado por su proveedor, enterando la diferencia al Fisco Federal.

✓ Criterio administrativo o del padrón.

Este criterio señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente, situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes, por ejemplo el impuesto predial, el impuesto por el uso y tenencia de automóviles o bien el ISR o el IVA.

En cambio, son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes. Tal es caso del impuesto sobre adquisición de inmuebles o el impuesto sobre premios y sorteos.

✓ Criterio basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

Señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.

En cambio son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, sino que gravan una riqueza presunta a la que se llega por otras manifestaciones, como los consumos o las transferencias.

#### C. Impuestos Reales e Impuestos Personales.

Los impuestos reales se establecen tomando como criterio para el gravamen tan sólo los bienes o derechos sobre los que recae; gravan por tanto la riqueza considerada objetivamente, sin atender a la situación personal de quien la posee, como acontece con el impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, el impuesto predial o el impuesto sobre las construcciones.

En cambio los impuestos personales son los que gravan la riqueza, pero subjetivamente considerada, es decir, recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia. El mejor ejemplo en la legislación mexicana es el ISR.

#### D. Impuestos Específicos e Impuestos Ad-valorem.

El impuesto específico toma en cuenta sólo la medida, el peso o la cantidad del bien gravado, sin importarle su calidad o precio; el impuesto ad-valorem sí toma en cuenta el precio y la calidad del producto o cosa que grava.

#### E. Impuestos Federales, Impuestos Estatales e Impuestos Municipales.

Esta clasificación se justifica, según sea la entidad que conforme a la Ley tenga el derecho a percibirlos; así entonces serán Federales todos aquellos impuestos que de acuerdo a la Ley solo tenga derecho a cobrar la Federación, en el caso de los Estatales, serán aquellos que por disposición de Ley y conforme a los convenios de coordinación fiscal celebrados con la Federación tengan derecho estos a percibir, y por ultimo serán Municipales, los que las disposiciones fiscales municipales establezcan.

#### F. Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

El impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

#### G. Impuestos con fines fiscales e Impuestos con fines extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

Por otra parte, los impuestos, por exigencia constitucional, deben reunir la característica de generalidad, es decir, deben aplicarse por igual a todos los sujetos que en alguna forma lleguen a realizar el hecho gravado por la correspondiente Ley tributaria.

Resulta importante aclarar, que generalidad no equivale a uniformidad, por consiguiente, cuando se dice que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no se está con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una Ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución Federal, ya que dicha regulación es la única garantía eficaz con la que el contribuyente

cuenta para que las disposiciones impositivas se encuentren siempre ajustadas a los principios básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

Al ser los impuestos el principal ingreso tributario del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de derecho público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas, aun en contra de su voluntad.

Todo impuesto debe señalar como sujetos pasivos de la prestación a personas, que pueden ser tanto físicas, es decir, seres humanos perfectamente identificados en su individualidad, como personas morales, esto es, grupos de personas físicas que se ponen de acuerdo para crear un ente con personalidad distinta a la de los miembros que la integran.

Es muy importante señalar la vinculación entre el impuesto y el gasto público, pues el cobro de los impuestos está en función de éste, ya que a través de él, el Estado distribuye la riqueza, orientando la economía hacia la dirección que más favorezca a la colectividad, al mismo tiempo, busca la protección de los grupos sociales con más carencia.

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004 y de los ordenamientos fiscales en vigor, actualmente existen los siguientes impuestos federales:

- ✓ Impuesto sobre la renta
- ✓ Impuesto al activo
- ✓ Impuesto al valor agregado
- ✓ Impuesto especial sobre producción y servicios

- ✓ Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
- ✓ Impuesto federal sobre automóviles nuevos
- ✓ Impuesto General de Importación
- ✓ Impuesto General de Exportación

## **5.2. Aportaciones de Seguridad Social.**

La fracción II del artículo 2o. del Código Fiscal, señala que las "Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

Por su parte, el penúltimo párrafo del citado artículo dice: "Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social."

Por obligación constitucional, el empleador debe dar beneficios de seguridad social a sus trabajadores, pero en lugar de que el patrón sea quien directamente dé los beneficios, el Estado los proporciona en su lugar y, a cambio de ello, exige una contribución.

Así pues, el Estado, por medio de un organismo descentralizado, realiza la prestación del servicio de seguridad social y exige coactivamente el pago del mismo a los beneficiados por la prestación del servicio, que por una parte es el patrón, por haber sido sustituido de la obligación y, por otra parte, el trabajador, que es quien recibe el servicio.

Las características de las Aportaciones de Seguridad Social son las siguientes:

- A. Es una obligación ex-lege.
- B. Existe un beneficiario directo (el trabajador).
- C. El importe de lo recaudado no ingresa a la Tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.
- D. En condiciones normales la recaudación no está a cargo de las dependencias del Poder Ejecutivo, sino de un organismo fiscal autónomo legalmente encargado de administrar las aportaciones de seguridad social, que cuenta con facultades para la recaudación y la exigibilidad de las mismas.

Ahora bien, a los organismos encargados de proporcionar el servicio de seguridad social, se les conoce como organismos parafiscales, ya que cuentan con facultades paralelas al Fisco Federal, para determinar y cobrar los créditos fiscales.

En México, los organismos que tienen la característica de parafiscales, son el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Estos entes están dotados de plena autonomía, distinta de la Administración Pública Centralizada. El producto de su recaudación no se destina a la cobertura financiera de los fines generales, sino a los específicos de cada organismo descentralizado. Por ello, dichos ingresos reciben el nombre de exacciones parafiscales.

Cabe mencionar, que las aportaciones de seguridad social derivan de obligaciones contenidas en las fracciones XII, XIV y XXIX del Apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal, a diferencia de los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras que se encuentran reguladas en la fracción IV del artículo 31 del citado ordenamiento.

Por ello, las cuotas obrero-patronales atienden al riesgo y no a la proporcionalidad como acontece en los impuestos y, por lo cual son de naturaleza laboral y no fiscal.

Las cuotas obrero patronales nacen por un acto unilateral del poder público en ejercicio de su poder de imperio. Su recaudación está sujeta a reglas especiales y su objeto consiste en garantizar al individuo y a la colectividad, el derecho a la salud, la asistencia médica y otros beneficios más; así que por su esencia esas cuotas satisfacen las características de toda contribución.

Entre las contribuciones de seguridad social, de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004, encontramos las siguientes:

- ✓ Cuotas para el Instituto Mexicano del Seguro Social
- ✓ Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicio Social de los Trabajadores del Estado (ISSSTE)
- ✓ Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicio Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSSFAM)
- ✓ Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro
- ✓ Aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores

### **5.3. Contribuciones de Mejoras.**

De acuerdo con la fracción III del artículo 2o. del Código Fiscal, las "Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas

físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.” Las contribuciones de mejoras también son conocidas como contribuciones especiales.

Arrijo Vizcaíno señala: “...que la contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.”<sup>12</sup>

Por su parte, Margáin Manautou define a este tipo de tributo, en los siguientes términos: “La contribución especial podemos definirla, por lo visto hasta aquí, en los siguientes términos: es una prestación que los gobernados pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.”<sup>13</sup>

Las contribuciones de mejoras se establecen por imposición unilateral del Estado en función de la plusvalía que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio. Ejemplo de esto, es la pavimentación de una calle.

La mayoría de las contribuciones de mejoras que existen en la legislación mexicana se establecen en los regímenes fiscales de las entidades federativas y,

---

<sup>12</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. “Derecho Fiscal”. Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, página 365.

<sup>13</sup> Margáin Manautou, Emilio “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Decimaquinta Edición Actualizada. México 2000, página 102.

sobre todo, de los municipios, quienes están a cargo de la construcción de la mayoría de las obras públicas.

La Ley de Contribución de Mejoras de Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, establece en su artículo 1o., que están obligados a pagar dicha contribución, los que obtengan mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal, que permitan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo.

Las cuotas deben ser en proporción directa al beneficio que cada contribuyente reciba, ya que este tipo de contribución se sustenta en el principio de beneficio, porque el pago de los tributos se encuentra vinculado con la utilidad que se obtiene del gasto público.

El fundamento básico de este principio, es que es de justicia que los individuos que perciban en forma personal e individual beneficios adicionales a los que recibe el general o el común de habitantes, deban colaborar también de manera adicional al pago de la obra que dio origen al beneficio o plusvalía de que se trata, y esto no debe ser aplicable sólo a los propietarios de bienes inmuebles, sino también a propietarios de negocios que se beneficien con la realización de esa obra.

A nivel federal, actualmente sólo existe la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

#### **5.4. Derechos.**

La fracción IV del artículo 2o. del Código Fiscal define a los derechos como "... las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

De acuerdo con la anterior disposición, los derechos, provienen ya sea por el uso o aprovechamiento de bienes de uso común del dominio público de la Nación o bien, por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

En la doctrina y en la legislación extranjera se usan los términos de tasa o taxa y no de derechos.

A diferencia de las demás contribuciones en donde el Estado exige a los contribuyentes una “prestación” económica, sin obligarse a retribuir nada directamente a quien se la proporciona, los derechos implican esencialmente una “contraprestación”, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado el derecho a usar o aprovechar bienes del dominio público de la Nación o un servicio prestado en funciones de derecho público que le beneficia de manera directa y específica.

Los derechos están constituidos por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, obtiene ventajas particulares. Asimismo, los derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público o la concesión para usar o aprovechar un bien del dominio público, que lo va a beneficiar de manera directa y específica, por lo tanto, los derechos generan una relación de tipo bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

Por otra parte, tratándose de los derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, el importe de las cuotas se debe establecer en relación directa con el grado de aprovechamiento o uso del bien, con el beneficio obtenido por el gobernado y con la disponibilidad de la que se deduce el valor de dicho bien, tomando en cuenta su abundancia o escasez, el demérito que sufre con su uso y la importancia que el mismo representa para el desarrollo de la nación. Asimismo, para la determinación de las cuotas de derechos por concepto de los servicios que presta el Estado en funciones de derecho público, ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

En ese sentido se pronunció el Pleno de la Suprema Corte, en las tesis jurisprudenciales: "DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS" y "AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE LOS CAUSADOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996)", las cuales fueron transcritas anteriormente.

#### **5.5. Accesorios de las Contribuciones.**

De conformidad con el Código Fiscal, son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza, los siguientes conceptos:

- A. *Los recargos.* El artículo 21 del Código Fiscal define a los recargos como la indemnización que debe cubrirse al Fisco Federal por la falta de pago oportuno de una contribución.

Los recargos tienen por objeto indemnizar al Fisco Federal por la falta oportuna del pago, es decir, resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su

momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos.

Existen dos clases de recargos: los recargos moratorios establecidos en el artículo 21 del Código Fiscal, cuya tasa para cada uno de los meses en mora será la que resulte de incrementar en un 50% a la que fije anualmente, mediante Ley, el Congreso de la Unión y los recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales establecidos en el artículo 66 del Código Fiscal, cuya tasa es la que fija anualmente el Congreso de la Unión.

- B. *Las multas.* Son los castigos que la autoridad impone a quien infringe una Ley fiscal, por no dar lo que la Ley obliga, dejar de hacer lo que ordena, realizar lo que prohíbe o no tolerar lo que debe.
- C. *Los gastos de ejecución.* Son las prestaciones que debe cubrir el deudor de un crédito fiscal, originados en el procedimiento de ejecución seguido en su contra, por la falta de pago oportuno de una contribución.

Por cada una de las diligencias que se lleven a cabo, tendientes hacer efectivo un crédito fiscal exigible al deudor, esto es, la de requerimiento, embargo y remate, se causará por concepto de gastos de ejecución el 2% del crédito, sin que exceda la cantidad de 37 mil 272 pesos.<sup>14</sup>

- D. *La indemnización del 20% del valor del cheque.* Según se desprende del artículo 21 del Código Fiscal, es la percepción que obtiene el fisco cuando se libra un cheque para cubrir un crédito fiscal y el mismo no es pagado por la institución bancaria, por carecer de fondos al momento del cobro.

---

<sup>14</sup> Cantidad vigente conforme al Artículo Segundo, fracción XXIII, de las Disposiciones Transitorias del "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", publicado el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación y al Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, publicado en el citado órgano el 21 de noviembre de 2003.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA**

#### **1. CONCEPTO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

En la realización de la actividad financiera del Estado, necesariamente se establece una relación entre éste y los gobernados, la cual se origina de los supuestos previstos en las leyes impositivas. Esta relación que vincula al Estado y a los gobernados es de naturaleza eminentemente jurídica, ya que por virtud de ella, el primero queda jurídicamente facultado a exigir la prestación y los segundos quedan constreñidos a cumplirla, de tal modo que su cumplimiento debe darse aun en contra de su voluntad.

A este vínculo que surge entre ambas partes se le conoce como relación jurídico-tributaria; se origina cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto previsto por la Ley, y es siempre de tipo personal entre el Estado y el gobernado.

La relación jurídico-tributaria se puede definir como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco federal, generalmente como acreedor y el contribuyente, generalmente como deudor, como consecuencia de la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Existe diferencia entre los conceptos de "relación tributaria" y "obligación tributaria", aunque comúnmente se atribuye a ambos conceptos el mismo significado. La relación jurídico-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones recíprocas entre el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue cuando el primero, deja de realizar las actividades reguladas por la Ley tributaria; en cambio, la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, ya que por

obligación jurídico-tributaria, debe entenderse el crédito fiscal que el sujeto pasivo, debe entregar al sujeto activo, con lo cual se extingue dicha obligación.

Sin embargo, la existencia de relación jurídico-tributaria es condición necesaria para la autodeterminación y, en su caso, el exigimiento del crédito fiscal, ya que sólo aquéllos que se encuentren dentro del supuesto jurídico que en la Ley se indica como hecho generador del impuesto, tienen dicha obligación.

## **2. SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

De acuerdo con la doctrina, en la relación jurídico-tributaria intervienen dos elementos subjetivos, que son aquellas personas que están vinculadas por un cúmulo de relaciones, en las cuales una tendrá el carácter de acreedor o sujeto activo y la otra de deudor o sujeto pasivo.

### **2.1. El sujeto activo.**

El sujeto activo, también llamado acreedor, es el que tiene la facultad de recibir la prestación y de exigir a los contribuyentes que cumplan con las otras obligaciones que les imponen las leyes fiscales respectivas.

Debe recordarse que es facultad del Poder Legislativo determinar cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los gobernados se encuentren obligados a efectuar el pago de las contribuciones. Asimismo, cuando se dan estos supuestos, corresponde al Poder Ejecutivo recaudar las contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar que las prestaciones se realicen de conformidad con la Ley.

Las anteriores facultades tienen su origen y fundamento en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV constitucional y, de acuerdo con el mismo, el sujeto activo

de la relación jurídico-tributaria, necesariamente será el órgano de la Federación, Distrito Federal, Entidad Federativa o Municipio, que tiene la facultad de determinar, liquidar y recaudar las contribuciones.

## **2.2. El sujeto pasivo.**

El sujeto pasivo, llamado también contribuyente o deudor, es el obligado legalmente a cumplir con la obligación tributaria, al encontrarse en el supuesto jurídico establecido en la norma.

El artículo 1o. del Código Fiscal, establece que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..." Interpretando este precepto, en términos generales, existen dos clases de sujetos pasivos:

- A. *Personas físicas:* que es todo ser humano titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo, si realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.
  
- B. *Personas morales:* que son entidades, normalmente constituidas por grupos de individuos, a las cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe en la vida jurídica. De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil Federal, son personas morales: la Nación, los Estados y los Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos,

científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la Ley, y las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del citado Código.

Por otra parte, debe señalarse que debido a los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el sujeto pasivo directo establece y mantiene con terceras personas, diversos especialistas sostienen la existencia de varias clases de sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Siguiendo estas clasificaciones, la legislación fiscal vigente, esencialmente establece los siguientes tipos de sujetos pasivos:

A. Contribuyente u obligado directo.

Este es el típico sujeto pasivo, pues se trata de la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo. Se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley fiscal.

B. Obligado solidario.

Arrijo Vizcaíno lo define como "...la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originariamente a cargo del propio contribuyente directo."<sup>15</sup>

---

15 Arrijo Vizcaíno, Adolfo. "Derecho Fiscal". Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, páginas 192 y 193.

El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que los responsables solidarios quedan obligados ante la autoridad fiscal, respecto de las contribuciones y accesorios, excepto las multas, que originariamente están a cargo de los contribuyentes.

De conformidad con el artículo 26 del Código Fiscal, son responsables solidarios, entre otros: retenedores y recaudadores; quienes deben efectuar pagos provisionales por terceros; liquidadores y síndicos; directores, gerentes o administradores; adquirentes de negociaciones; representantes de personas no residentes en el país; patria potestad o tutela; legatarios y donatarios; responsables voluntarios; otorgantes de garantías del interés fiscal; socios o accionistas; patria potestad o tutela; sociedades escindidas.

#### C. Obligado subsidiariamente o por sustitución.

De acuerdo con la doctrina, es aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la Ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Al respecto, Margáin Manautou señala: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc."<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup>Margáin Manautou, Emilio "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Decimaquinta Edición Actualizada. México 2000, página 262.

En el caso de nuestra legislación fiscal, el obligado subsidiario o por sustitución es el mismo que el obligado solidario a que se hizo mención en el apartado A anterior.

### **3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Tradicionalmente se ha definido a la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, denominada acreedor.

El acreedor y el deudor son elementos esenciales en la obligación, ya que no puede haber obligación sin sujetos, debido a que toda obligación implica un deber a cargo de una persona y, correlativamente, un derecho a cargo de la otra.

Un tercer elemento de la obligación consiste en el objeto o prestación, que es la conducta que el deudor debe ejecutar en favor del acreedor y que de acuerdo con la doctrina civilista puede ser de tres formas: dar, hacer y no hacer. Las formas de dar y de hacer constituyen una prestación positiva, a diferencia del no hacer que es una prestación negativa consistente en una abstención.

La obligación tributaria, por su parte, puede definirse como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, está facultado para exigir al contribuyente, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Por virtud de dicho vínculo, el contribuyente debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la Ley fiscal aplicable al caso específico de que se trate.

Ahora bien, las obligaciones tributarias, como parte fundamental del derecho tributario, se pueden manifestar mediante conductas de dar, hacer, no hacer o

tolerar. A la obligación tributaria de dar se le considera obligación principal o sustantiva, y a las demás, se les considera obligaciones secundarias o formales.

La anterior clasificación obedece a que el fin primordial de las contribuciones es la recaudación de recursos, es decir, específicamente la obligación de dar, dejando a las otras obligaciones en un plano secundario; sin embargo, es necesario recordar que la materia tributaria no sólo se refiere a aspectos de recaudación, sino también a otros aspectos complementarios en materia constitucional, administrativa, procesal y penal.

### **3.1. Características de la obligación tributaria.**

La característica principal de la obligación tributaria es, sin lugar a dudas, que se trata de una obligación *ex-lege*, porque conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, tiene como su fuente no la voluntad de las partes, sino la Ley y la realización de un hecho generador previsto por ella. De tal modo, la obligación tributaria siempre nace de la Ley. Al respecto, Flores Zavala señala “El fundamento inmediato de la obligación tributaria es una ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación ...”<sup>17</sup>

Otra característica, es que el sujeto activo de la obligación tributaria, necesariamente será un ente público, en el ámbito de su respectiva competencia.

Por otra parte, el objeto sustancial de la obligación tributaria es la prestación de recursos para cubrir el gasto público, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta, en las de hacer, no hacer y permitir. Sin embargo, también tiene objetos con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior o para producir o

---

<sup>17</sup> Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Trigésima Tercera Edición Actualizada. México 2001, página 154.

inhibir tendencias sociales, como en el caso de la cultura o el consumo de productos dañinos, respectivamente.

El objeto de la obligación tributaria, debe estar establecido en una Ley, y puede recaer sobre la renta obtenida, la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera.

Asimismo, una actividad económica puede ser objeto de gravamen en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución Federal, sin que se repunte inconstitucional esta doble tributación. Sólo se consideraría inconstitucional, cuando la misma entidad pública estableciera más de un impuesto sobre el mismo objeto, mas no sobre la misma fuente. Por ejemplo, la energía eléctrica puede ser la misma fuente de gravamen para los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios, pero con un objeto diferente, pues en el primer caso el objeto puede ser la prestación del servicio, mientras que en el segundo puede ser la producción o generación de la energía eléctrica.

En conclusión, puede decirse que la obligación tributaria se diferencia de la obligación de derecho privado, principalmente, en que la primera es de derecho público; tiene su fuente sólo en la Ley, el sujeto activo es sólo el Estado, la obligación tributaria tiene como objeto la recaudación de ingresos y se satisface siempre en dinero y solo excepcionalmente en especie, tiene como finalidad el gasto público y sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo.

### **3.2. Obligaciones fiscales sustantivas y formales.**

Doctrinalmente, las obligaciones fiscales se clasifican en sustantiva, que propiamente es la obligación tributaria y que consiste en la obligación de dar, y en

obligaciones formales, donde se encuentran las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar.

#### A. Obligación Sustantiva.

La obligación sustantiva nace de la conjunción del hecho generador y el presupuesto o hipótesis establecidos en la Ley. Este tipo de obligación se considera como la obligación tributaria principal, porque su existencia no depende de otras obligaciones.

En esta clase de obligaciones, el objeto es siempre y exclusivamente un dar. Por ello, se denominan obligaciones sustantivas y se satisfacen entregando cantidades en dinero, y sólo excepcionalmente en especie.

Con base en lo anterior, la obligación tributaria sustantiva se puede definir como aquella que existe entre el Estado, como sujeto activo o acreedor, y el contribuyente como sujeto pasivo principal por deuda propia o como solidario por deuda ajena, que tiene como objeto el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.

Debe mencionarse que, en la práctica, la obligación sustantiva pocas veces se cumple en especie, ya que generalmente el pago de las contribuciones se hace en efectivo.

#### B. Obligaciones Formales.

El objeto de este tipo de obligaciones consiste en un hacer, un no hacer o un tolerar. Por ello, a estas obligaciones se les llama formales, ya que su fin es meramente administrativo o de trámite, es decir, su objetivo es que los sujetos pasivos cumplan con ciertos requisitos o trámites de forma, colaterales o complementarios de la obligación sustantiva.

✓ Obligaciones de hacer.

Consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo, esto es, son la prestación de un hecho o cometido establecido por la Ley fiscal. Entre otras, están el pago de contribuciones, la presentación de declaraciones provisionales, del ejercicio, extemporáneas o complementarias; la presentación de solicitudes; expedir constancias o comprobantes fiscales; presentar declaración informativa; inscribirse en los padrones; llevar contabilidad; la presentación de avisos al Registro Federal de Contribuyentes, de compensación, etcétera, y llevar o utilizar sistemas contables autorizados por las autoridades fiscales.

✓ Obligaciones de no hacer.

Hay obligaciones cuyo contenido es un no hacer, es decir, se refieren a hechos en un sentido negativo, a la obligación de abstenerse de realizar determinada conducta; en este caso, se trata de prohibiciones, omisiones o conductas no permitidas por la misma legislación. Ejemplo de éstas son las obligaciones de no variar durante un ejercicio la opción elegida para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo y no llevar dos o más sistemas de registro contable.

✓ Obligaciones de tolerar.

En esta clase de obligaciones el contenido del deber es un tolerar o un soportar una determinada conducta llevada a cabo unilateralmente por el sujeto activo, quien es autorizado por la Ley para invadir la esfera jurídica del sujeto pasivo, pero que en todo caso, la actividad realizada por la autoridad fiscalizadora, se encuentra sometida a determinadas restricciones y/o procedimientos.

Entre esta clase de obligaciones se encuentran la obligación de tolerar el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya sea mediante visita domiciliaria o fuera de ella; permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente, en el domicilio de las propias autoridades, y en el caso del Procedimiento Administrativo de Ejecución, permitir la intervención de la caja de la negociación, cuando así lo ordene la autoridad exactora para garantizar un crédito fiscal.

### **3.3. Nacimiento de la obligación tributaria.**

De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen de la voluntad de las partes manifestada en los contratos. Atendiendo a la fuente de la obligación tributaria, ésta pertenece a la categoría de las obligaciones "ex-lege", ya que debe surgir siempre por determinación de la Ley, una vez que se realiza el supuesto previsto en ella.

El fundamento legal del nacimiento de la obligación tributaria, se encuentra en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en relación con el primer párrafo del artículo 6o, del Código Fiscal que expresa: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

Así entonces, la obligación tributaria nacerá, tan pronto como el sujeto pasivo realice el acto material o jurídico que lo coloque exactamente dentro de las hipótesis contenidas en las leyes fiscales.

El nacimiento del tributo, parte del principio de la Ciencia Jurídica, de que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, para que su aplicación dependa de su realización por parte de los sujetos pasivos.

Así por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en lo sucesivo Ley del IVA) establece en su artículo 1o. lo siguiente:

“Artículo 1o. Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen Bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.”

Esto significa que el nacimiento de la obligación tributaria en materia del IVA requiere cuatro hipótesis fundamentales: que una persona, física o moral, realice los actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgue el uso o goce temporal de bienes o importe bienes o servicios. De tal forma, mientras tales hipótesis no se realicen en la práctica, la obligación de pagar este tributo no habrá nacido.

El momento de nacimiento de la obligación tributaria, varía según la naturaleza de cada tributo. Al respecto, Margáin Manautou sostiene: “El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la Ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compraventa de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros –exportación e importación– los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup>Margáin Manautou, Emilio “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”. Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Decimaquinta Edición Actualizada. México 2000, página 275.

Debe precisarse, que no es lo mismo el momento en que nace la obligación tributaria, que el momento en que nace su exigibilidad, ya que para que se dé este último, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el fisco como el contribuyente puedan conocer su monto en cantidad líquida.

Como ya se señaló, la obligación fiscal nace desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales; en cambio, la exigibilidad de la obligación tributaria depende del término que el legislador señala en la Ley tributaria concreta. En consecuencia, el momento del nacimiento de una obligación tributaria no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, este último requiere del transcurso de un cierto plazo.

Así por ejemplo, la obligación tributaria de una constructora, nace desde el momento en que comienza a prestar sus servicios de construcción –que es la realización del hecho generador–, pero la exigibilidad de esa obligación nacerá hasta que venza el plazo para hacer el entero correspondiente, es decir, después de que transcurran 17 días del mes inmediato siguiente al que corresponda la obligación.

Sin embargo, aunque el nacimiento de la obligación tributaria y su determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma simultánea, como es el caso del impuesto general de importación, el cual se genera en el momento en que el sujeto pasivo introduce al país un artículo de origen extranjero, caso en el que se procede de inmediato a su cuantificación y liquidación.

El nacimiento de la obligación tributaria representa un punto de gran importancia, ya que es el referente que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación y, en función de ello, determinar la época de pago, a

partir de qué momento será exigible, las sanciones que se pueden aplicar y el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción y caducidad.

### **3.4. El hecho imponible y el hecho generador de la obligación tributaria.**

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le llama hecho imponible.

La conducta que se denomina como hecho generador, a menudo se confunde con el hecho imponible, pero se trata de dos cosas distintas.

El hecho imponible, es el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la Ley con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa, tarifa o cuota.

Por lo tanto, el hecho imponible es un concepto abstracto, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la Ley, es un concepto lógico jurídico. Es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho contenida en un enunciado legal.

Por su parte, el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza la hipótesis normativa. Es una conducta que, al subsumirse en el supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria. Puede decirse que el hecho generador es el hecho concreto, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada en la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria.

En conclusión, la obligación fiscal nace del hecho generador, el cual a su vez nace de la realización del hecho imponible.

### **3.5. Exigibilidad de la obligación tributaria.**

La exigibilidad de la obligación tributaria consiste en la posibilidad de que el fisco haga efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que ésta no se satisfizo voluntariamente durante la época de pago; a contrario sensu, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

Cabe mencionar, que el crédito fiscal surge hasta el momento en el que la obligación tributaria es objeto de liquidación por parte de la autoridad fiscal o del contribuyente, ya que sólo hasta ese momento se conoce a ciencia cierta el monto del impuesto a pagar a cargo del sujeto obligado.

Lo anterior, en virtud de que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación tributaria para proceder a la recaudación, ya que la realización del hecho generador sólo puede indicar al fisco que una obligación en abstracto ha nacido y, por lo tanto, puede tener la seguridad de quiénes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa y sobre qué base se puede aplicar. Pero dichos elementos no son suficientes, ya que es necesario efectuar las operaciones aritméticas para determinar la cantidad precisa que constituye la deuda o crédito fiscal.

El Código Fiscal de 1966, definía en su artículo 19 la exigibilidad, en los siguientes términos: "La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible".

Actualmente, el concepto de exigibilidad está implícito en los artículos 6o. y 65, así como en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal, que establece que los

créditos fiscales son exigibles por las autoridades fiscales hasta que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Como se observa, el plazo para el pago de las contribuciones representa una etapa muy importante dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad variará según lo disponga la Ley aplicable.

### **3.6. La determinación de la obligación tributaria.**

La determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria y consiste en la comprobación de su existencia; es decir, es la verificación de que se han realizado los actos, las omisiones o los hechos que la Ley fiscal previó como hipótesis. Por virtud de ella, la situación abstracta e impersonal prevista en la Ley, se convierte en concreta y personal.

Se utiliza el término “determinación”, para aquellas acciones tendientes a verificar el hecho imponible o las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la Ley, de cuya realización nace la obligación tributaria. Por el contrario, se aplica el término “liquidación” para el acto o serie de actos orientados a cuantificar el monto de la deuda a cargo del sujeto obligado.

“La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación aritmética encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de tasas tributarias establecidas en la Ley Hacendaria. “Fijar el impuesto, según Duverger, es, en primer lugar, determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente,

medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto.”<sup>19</sup>

Por lo anterior, se puede afirmar que el procedimiento de determinación está constituido por dos aspectos:

- ✓ El conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se prueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- ✓ La calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisa el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

En el sistema fiscal mexicano existen las siguientes clases de determinación fiscal, atendiendo al sujeto que la realiza:

#### A. Autodeterminación.

Es la que lleva acabo el sujeto pasivo de forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal, únicamente aplicando los requisitos que establece la legislación fiscal.

El fundamento de esta clase de determinación fiscal, se encuentra en la primer oración del tercer párrafo del artículo 6o., del Código Fiscal que establece que: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”

---

<sup>19</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. “Derecho Fiscal”. Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, página 132.

En este primer caso, el contribuyente de manera espontánea y sin la intervención de la autoridad fiscal, debe reconocer la existencia del hecho generador, determinar y liquidar sus contribuciones, así como presentar sus declaraciones y proceder a efectuar su pago.

Esta es la forma normal en que opera la determinación de la obligación tributaria en México; es decir, la Ley fiscal deja la carga de la determinación, en primer lugar, en manos de los propios contribuyentes, quienes voluntariamente deben autodeterminar sus obligaciones tributarias.

Esta forma de determinación fiscal, tiene su justificación en que son los propios contribuyentes quienes, más que nadie, conocen sus actividades, sus negocios, sus bienes; pueden revisar su contabilidad y practicar sus balances; saben en que momento realizaron los actos, las omisiones o los hechos que encajen en los supuestos que prevén las leyes fiscales y quienes, con esos elementos, pueden realizar las operaciones aritméticas para determinar y fijar su deuda en cantidad líquida, de acuerdo con las tarifas, los parámetros o los procedimientos que establezcan las leyes fiscales.

Debe señalarse que dentro de la autodeterminación fiscal, se encuentra la determinación que un tercero debe hacer por parte del contribuyente principal u obligado directo. Estos terceros son aquellos sujetos, que aun sin la obligación de pagar los créditos fiscales, tienen la obligación de coadyuvar con la autoridad fiscal en la determinación de la obligación tributaria. Estos son los retenedores y los recaudadores a que se hizo mención anteriormente.

#### B. Determinación por parte del fisco.

Es la que realiza unilateralmente la autoridad fiscal, ya sea con la colaboración del sujeto pasivo o por si sola sin su colaboración. A esta última también se le denomina determinación de oficio.

La determinación por parte de la autoridad fiscal se presenta cuando el sujeto pasivo o contribuyente no determina sus contribuciones o no proporciona a las autoridades fiscales la información necesaria dentro del término legal, entonces dichas autoridades de manera unilateral proceden a ejercitar sus facultades de comprobación para realizar la determinación correspondiente.

El fundamento de esta clase de determinación se encuentra, principalmente, en el artículo 42 del Código Fiscal, cuyo encabezado establece: "Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:"

El citado artículo enumera una serie de facultades que la Ley otorga a las autoridades fiscales para llevar a cabo la comprobación de las obligaciones de los contribuyentes. Así, el fisco tiene facultades para rectificar errores aritméticos; requerir la exhibición de la contabilidad; practicar visitas domiciliarias para efectuar la revisión de la contabilidad de los contribuyentes o para comprobar el cumplimiento de obligaciones en materia de expedición de comprobantes; revisar los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas formulados por contadores públicos registrados; practicar avalúos o verificación física de toda clase de bienes; recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones; así como allegarse todas las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

A través de dichas actividades es como el fisco está en posibilidad de determinar la realización del hecho generador y efectuar la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, una vez hecha la comprobación, procede a la determinación y simultáneamente a su liquidación, o sea, procederá a cuantificar el monto de las contribuciones omitidas, a lo cual se le da el nombre de crédito fiscal.

### **3.7. Efectos del incumplimiento de la obligación tributaria.**

El incumplimiento de la obligación tributaria o del pago de un tributo o contribución, se configura cuando después de haber nacido la obligación tributaria, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la Ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente, que como ya se comentó, es cuando se vuelve exigible.

Las consecuencias de la omisión en el pago de las contribuciones, pueden llegar a afectar en forma seria a los contribuyentes que se expongan a ella, ya que ello constituye una actitud de renuencia o negligencia frente a sus obligaciones tributarias, que origina que se ponga en funcionamiento la maquinaria del Estado, a través del ejercicio de facultades coactivas por parte del fisco, con la consecuente imposición de diversas sanciones económicas e inclusive, privativas de la libertad.

Las principales consecuencias que trae aparejadas la exigibilidad de las contribuciones, son las siguientes:

#### **A. *La imposición de recargos y multas.***

Los recargos se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, ya que cuando un tributo se torna exigible, el fisco puede proceder a su cobro y, además, exigir el pago de recargos por todo el tiempo transcurrido

entre el vencimiento del plazo para el entero y la fecha en que se haga efectivo el propio tributo, dentro de un límite de 5 años, contados a partir de la fecha en la que se haya presentado la exigibilidad.

Por su parte, las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales, con la finalidad de castigar a los responsables e inhibir la práctica de dichas conductas por parte del propio contribuyente o de otros.

**B. *La instrumentación del procedimiento económico-coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.***

Se denomina así a la acción que el fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios, de manera forzosa, mediante embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate.

**C. *El cobro de gastos de ejecución.***

Cuando se instrumenta el procedimiento económico-coactivo, el fisco incurre en diversas erogaciones por concepto de honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etcétera, cuyo monto por disposición legal debe ser cargado al causante remiso, que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a las contribuciones, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.

Como puede apreciarse, la exigibilidad de un tributo da paso en forma automática al ejercicio del poder sancionador del fisco, cuyas consecuencias, en el caso del

derecho fiscal mexicano, son eminentemente económicas, pues la falta de pago oportuno de una contribución puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución.

### **3.8. Formas de extinción de la obligación tributaria.**

Las obligaciones tributarias, como toda obligación, no pueden permanecer por siempre, sino que pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, en virtud de la necesidad de dar certeza a los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

La extinción de una obligación se presenta cuando se satisface el objeto de la misma por haberse presentado una causa que conforme a la Ley sea suficiente para que el deber jurídico se extinga y, como consecuencia de ello, desaparezca la relación jurídica entre el acreedor y el deudor.

Existen diversas formas que establece el Código Fiscal, a través de las cuales el sujeto pasivo puede dar por cumplida su obligación tributaria, las cuales serán analizadas brevemente a continuación:

#### **A. El pago.**

Al igual que en las obligaciones derivadas del derecho privado, la forma normal y más común de extinguir la obligación tributaria es a través del pago. En ese sentido se pronuncia De la Garza, quien señala: "El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo."<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup>De La Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Décimonovena Edición. México 2001, página 595.

De acuerdo con el artículo 2,062 del Código Civil Federal, "Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido". El primer supuesto se refiere a la obligación de dar y, el segundo, a la obligación de hacer.

En la acepción jurídica más amplia, el pago significa el cumplimiento de una obligación, por virtud de la cual se extinguen simultáneamente el objeto en que consiste la obligación y el deber jurídico. Por ello, se puede decir que cuando se da cumplimiento a la obligación tributaria, no solo se extingue la obligación de entregar una cantidad al fisco, sino que también se cumple con la Ley fiscal que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Sin embargo, cuando la legislación fiscal mexicana hace alusión al pago, únicamente se refiere al pago de contribuciones y sus accesorios, por lo que en estricto sentido, éste únicamente extingue la obligación sustantiva o de dar y no las llamadas obligaciones formales de hacer, no hacer o tolerar, las cuales se extinguen en el momento en que se les da cumplimiento satisfactoriamente en los términos que señalen las disposiciones fiscales, ya que de no ser así, esto puede dar lugar a nuevos créditos fiscales por la imposición de multas, aun y cuando se haya cumplido con la obligación principal.

Lo anterior, en virtud de que desde el punto de vista jurídico-fiscal, los términos "pagar" y "cumplir" no tienen el mismo significado, pues el primero se utiliza para designar las obligaciones de dar y el segundo para las demás. Sin embargo, los términos "pagar" y "enterar", son utilizados en algunos casos como sinónimos, aunque el segundo de ellos es más adecuado para referirse a la obligación de pago que por disposición legal debe efectuar un tercero a nombre del contribuyente principal, como es en el caso de la retención del IVA.

Ahora bien, como el efecto jurídico del pago es la extinción de la obligación tributaria y, por ende, la liberación del sujeto pasivo, es necesario que dicho pago

se realice adecuadamente, conforme lo señalen las disposiciones fiscales que regulan las contribuciones.

En este caso, el artículo 31 del Código Fiscal establece que el contribuyente debe presentar una declaración en documentos digitales con firma electrónica avanzada y enviarla a la autoridad correspondiente o a la oficina autorizada. Tratándose de contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1'750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, podrán presentar sus declaraciones en la oficinas autorizadas, utilizando para ello una tarjeta electrónica, la cual sustituirá a la firma electrónica avanzada.

Asimismo, de conformidad con el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal, los contribuyentes podrán efectuar sus pagos a través de cheques certificados o de caja o de transferencia electrónica de fondos a favor de la tesorería. Por su parte, los contribuyentes personas físicas a que se hizo mención en el párrafo anterior, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco.

Otro requisito del pago es que debe efectuarse por los periodos y dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales, en donde por regla general, el pago debe efectuarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo de que se trate.

Al respecto, el artículo 6o. del Código Fiscal establece que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a la falta de disposición expresa deberá estarse a lo siguiente:

1. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes,

retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

Como puede advertirse, para conocer el plazo de pago de un tributo, en primer lugar, deberá acudir a la Ley tributaria aplicable a la contribución de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición expresa al respecto, será necesario observar las reglas de las dos fracciones anteriores.

#### B. La compensación.

De acuerdo con el artículo 2,185 del Código Civil Federal, "Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho." Esta Figura jurídica se apoya en una idea de equidad y justicia, para evitar que una persona que es deudora y acreedora de otra en forma simultánea, se le obligue a pagar lo que debe, para después dejarla que busque la forma de cobrar lo que a ella se le debe.

Asimismo, señala el artículo 2,186 del citado Código que "El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor." Es decir, si una deuda es mayor que la otra, únicamente se extinguirá en su totalidad la menor y quedará el titular de esta última en calidad de acreedor, respecto de la diferencia que resulte de las deudas que fueron compensadas.

La compensación como forma de extinguir la obligación tributaria, se encuentra regulada en el artículo 23 del Código Fiscal y tiene lugar cuando el fisco federal y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. De acuerdo con el citado

artículo, todos aquellos contribuyentes que estén obligados a pagar mediante declaración, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.

Para tales efectos, los contribuyentes deberán presentar un aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado.

Ahora bien, se permite la compensación solamente a los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pago. Ello es así, en primer lugar, porque los contribuyentes que pueden generar tanto saldos a favor como impuesto a cargo, son aquéllos que realizan actividades en forma regular y realizan sus pagos mediante esa vía y, en segundo lugar, porque es una forma de control de las autoridades fiscales, ya que es precisamente en las declaraciones en donde el contribuyente manifiesta, tanto sus cantidades a cargo como sus saldos a favor.

Finalmente, el citado artículo 23 establece que las autoridades fiscales pueden efectuar la compensación de oficio, de aquellas cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las mismas por cualquier concepto, ya sea por adeudos propios o por retención a terceros, que hayan quedado firmes por cualquier causa.

### C. La condonación.

Esta figura tiene su origen en el Derecho Civil, en donde es conocida como "la remisión de la deuda", y se encuentra regulada en los artículos 2,209 a 2,212 del Código Civil Federal. Esencialmente implica el derecho del acreedor a renunciar o perdonar una prestación que le es debida.

Arrijo Vizcaíno la define como "...la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor, o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas."<sup>21</sup>

En el sistema fiscal mexicano, la condonación opera en los siguientes casos:

- ✓ Recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses. Fuera del caso anterior, existe prohibición legal para condonar recargos. (artículo 21, penúltimo y último párrafos del Código Fiscal)
  
- ✓ Contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, siempre que se haga mediante resoluciones de carácter general emitidas por el Ejecutivo Federal. (artículo 39, fracción I del Código Fiscal)

---

21 Arrijo Vizcaíno, Adolfo. "Derecho Fiscal". Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, página 543.

- ✓ Multas por infracción a las disposiciones fiscales que hayan quedado firmes, para lo cual la autoridad fiscal apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. (artículo 74 del Código Fiscal)
  
- ✓ Créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores. (artículo 146-B del Código Fiscal)

D. La cancelación.

Esta figura se regula en el artículo 146-A del Código Fiscal y consiste en la facultad de las autoridades fiscales de dar de baja los créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Un crédito es incosteable en el cobro, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el fisco proceder a su cobro. El deudor o los responsables solidarios son insolventes, cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Debe señalarse, sin embargo, que de acuerdo con el citado artículo, la cancelación de los créditos no libera al deudor de su pago, por lo que aun y cuando se acepta que se pueden dar de baja de las cuentas públicas, se niega que la cancelación sea una forma de extinción del pago, tal vez esperando que en el futuro el deudor pueda tener la capacidad económica para realizar el pago.

## E. La prescripción.

La prescripción consiste en la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo. La doctrina denomina al primer supuesto como "prescripción adquisitiva" y al segundo como "prescripción liberatoria".

En el ámbito fiscal mexicano únicamente opera la prescripción liberatoria, la cual implica la pérdida de la facultad del fisco federal para exigir un crédito fiscal al contribuyente, con lo cual queda extinguida la obligación tributaria.

En este contexto, el artículo 146 del Código Fiscal regula esta forma de extinción de la obligación tributaria, del cual se desprenden las siguientes características:

- ✓ El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, contado a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y hasta que haya operado la prescripción.
- ✓ La prescripción se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.
- ✓ El término para que se configure la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro o por el reconocimiento expreso o tácito respecto de la existencia del crédito, por lo que se requiere una total inactividad del fisco para que se configure. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del contribuyente, incluyendo el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el amparo.
- ✓ El plazo de la prescripción se suspende cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

- ✓ Los contribuyentes pueden solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

Finalmente, debe comentarse que en el término de cinco años, también se extingue por prescripción la obligación del fisco para devolver las cantidades a que tengan derecho los contribuyentes.

#### F La caducidad.

La caducidad se define como la pérdida de un derecho por no ejercitarlo durante el tiempo que establezca la Ley.

Fiscalmente, se regula en el artículo 67 del Código Fiscal y se presenta cuando las autoridades fiscales no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

De acuerdo con el citado artículo, las características de la caducidad son las siguientes:

- ✓ Por regla general opera en cinco años contados a partir del día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio o se hubiera cometido la infracción.
- ✓ Opera en diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece Ley, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a ello.

- ✓ Opera en tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria de liquidadores y síndicos.
- ✓ Los plazos de la caducidad no están sujetos a interrupción y sólo se suspenderán cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.
- ✓ No opera la caducidad tratándose de las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.
- ✓ Los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales, una vez que transcurran los plazos para que opere la caducidad.

G. El remate y adjudicación fiscal de bienes.

Esta es una forma forzosa de extinguir la obligación tributaria y procede cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente o garantizado, dentro de los plazos señalados por la Ley, ya que en este caso el fisco puede iniciar en contra del contribuyente el Procedimiento Administrativo de Ejecución, dentro del cual pueden embargarse, rematarse y adjudicarse bienes del deudor, que sean suficientes para cubrir el crédito fiscal adeudado.

## CAPÍTULO TERCERO

### EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 1. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

Los impuestos indirectos han tomado un auge significativo en los últimos tiempos y parece haber coincidencia, tanto en los estudiosos de las finanzas públicas como en los que tienen bajo su responsabilidad el establecimiento y la administración de las contribuciones, de que los impuestos menos distorsionantes, con mayor capacidad recaudatoria y más fáciles de administrar, son los impuestos generales al consumo, entre los que se encuentra el IVA. Esa ha sido la política que ha seguido nuestro sistema fiscal federal, ya que gran parte de la recaudación actual proviene de la imposición indirecta.

A esta clase de impuestos se les conoce con el nombre de impuestos a las ventas o al consumo, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos es el último comprador de los bienes o servicios gravados, que no es el contribuyente. Esto es así porque, el contribuyente es quien paga al fisco el impuesto correspondiente, pero quien lo sufre en su patrimonio es el consumidor final, quien por ser el último en la cadena de producción y distribución, absorberá el impuesto sin trasladarlo a alguien más. El contribuyente únicamente traslada al consumidor un monto equivalente al del IVA que corresponda y entera al fisco la diferencia entre el impuesto que previamente le trasladaron a él y el impuesto que él traslada.

“Es característica de los impuestos indirectos el gravar al consumo, por lo que el verdadero contribuyente, es el consumidor final, aun cuando en términos legales, el contribuyente es quien traslada el impuesto en cada etapa de la cadena comercial hasta llegar al consumidor, quien ya no puede trasladarlo, podríamos

concluir señalando que: el sujeto del impuesto es diferente al sujeto pagador del mismo...<sup>22</sup>

Debe aclararse, sin embargo, que el sujeto de la relación tributaria en estos impuestos no es el consumidor final, sino el contribuyente que entera el impuesto, por lo tanto, el primero no tiene derechos ni obligaciones con el fisco.

En los impuestos indirectos, la Ley puede permitir que el monto del gravamen vaya incluido en el precio o se puede trasladar por separado, pero en ambos casos, se cobra conjuntamente con el precio pagado por el producto o servicio.

Debe señalarse, que los impuestos indirectos son buenas fuentes de recaudación, a pesar de los efectos regresivos que producen sobre la población con ingresos más bajos, al disminuir su capacidad de compra y, sobre todo, en países como México en donde el 80% de la población está catalogada dentro de esa categoría y que, por lo tanto, es la que ve incididos sus ingresos por esta vía en mayor porcentaje, lo cual se ve reflejado en su nivel de vida y en su capacidad de alimentación, salud y educación. Por dichas razones, todos los impuestos indirectos eximen o establecen tasa del 0% para los productos básicos de consumo generalizado, o bien llamados de primera necesidad.

Ahora bien, de acuerdo con la doctrina, los impuestos indirectos pueden agruparse en varios sistemas, entre los que se encuentran los impuestos al consumo, a la producción, a la explotación y a la enajenación.

En el sistema fiscal federal mexicano, poseen las características de los impuestos indirectos: el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto federal sobre automóviles nuevos.

---

<sup>22</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela. "Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México 2002, página 35.

## 2. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO.

El impuesto al valor agregado o añadido, tuvo su origen en la doctrina alemana, al ser propuesto al Gobierno Alemán por Von Siemens, con la finalidad de favorecer el desarrollo industrial. Sin embargo, se estableció por primera vez por el Estado de Michigan en 1935, denominándose Business Activities Tax (BAT). Por su parte, Francia lo incorporó en su legislación en 1954-1955 y el grueso de los países miembros del Mercado Común Europeo, a partir de 1967.

El antecedente inmediato del IVA en México se encuentra en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que estuvo vigente de 1952 a 1979.

### A. Breves notas acerca del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

El impuesto federal sobre ingresos mercantiles, gravaba los ingresos obtenidos por enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y mediaciones mercantiles, y ventas con reserva de dominio. La tasa general del impuesto era del 4% sobre el monto total del ingreso gravable; sin embargo, también establecía otras tasas especiales sobre determinados ingresos, que eran del 5%, 10%, 15% y 30%.<sup>23</sup>

El citado impuesto federal sobre ingresos mercantiles poseía las siguientes características:

- ✓ Provocaba un efecto acumulativo, es decir, al calcularse el impuesto sobre el monto total de la operación, se incluía el propio impuesto que se había pagado en la operación anterior, lo que provocaba que al final la carga fiscal

---

<sup>23</sup> Artículos 10. y 14 de la "Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles". Editores Mexicanos Unidos, S.A. de C.V. México, 1978.

real fuera mayor a 4%, al irse sumando el impuesto causado en cada etapa anterior.

En efecto, al pasar un bien de una mano a otra, volvía a causar dicho impuesto, y el efecto repetitivo del gravamen quedaba oculto en el precio de los bienes y servicios. Sin embargo, los estudios económicos revelaban que, en promedio, los consumidores pagaban más del 10% de impuesto, como consecuencia de la carga fiscal oculta.

- ✓ Rompía con el principio de neutralidad que deben guardar los impuestos, ya que permitía que bienes similares tuvieran una carga fiscal diferente, en razón del número de etapas de producción o de comercialización por la que pasaban, por lo que, a mayor número de etapas, mayor carga fiscal.
- ✓ Resultaba prácticamente imposible determinar la carga real impositiva que incidía sobre los bienes, ya que dependía de cada etapa de producción y de comercialización del producto de que se trataba.
- ✓ Discriminaba los productos nacionales en relación con los importados, al no afectar a estos últimos con un impuesto equivalente al momento de su internación. Esto originaba que los productos nacionales tuvieran una carga fiscal mucho mayor que los artículos importados.
- ✓ Su estructura posibilitaba la evasión fiscal, pues la mecánica del impuesto no obligaba a la existencia de correlación entre las enajenaciones de un contribuyente y las adquisiciones de otro.

La Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, fue abrogada debido a las anteriores deficiencias y, principalmente, por el denominado efecto "cascada", consistente en que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización sobre el total del ingreso obtenido y que, en todas ellas,

aumentaban los precios al incluirseles el impuesto pagado en etapas anteriores y causarse impuesto sobre impuesto, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectaban a los consumidores finales.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo era que afectaba más severamente a bienes que consumía la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas que, al no disponer de capital suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico, teniendo que acudir a otros productores e intermediarios para que realizaran las restantes.

De esta forma, el consumo más generalizado de la población y en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, era el que soportaba la mayor carga fiscal. En cambio, el consumo de la población de mayores recursos solía estar atendido por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permitía eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionaban.

#### B. Surgimiento del Impuesto al Valor Agregado.

En los años de 1967 y 1968 los directivos del Consejo de la Comunidad Económica Europea aprobaron los lineamientos básicos para establecer un impuesto a las ventas en los países que integraban dicho bloque. Estos países lo adoptaron para lograr dos metas: armonizar los sistemas fiscales de los países miembros, y permitir que los países miembros incrementaran sus ingresos de manera sustancial sin aumentar el costo de las exportaciones y sin eximir a las importaciones de quedar gravados en igual forma que los productos nacionales.

Asimismo, con la finalidad de eliminar los resultados nocivos del impuesto en cascada, la generalidad de los países abandonaron sus impuestos tradicionales a

las ventas, similares a nuestro impuesto federal sobre ingresos mercantiles y, en su lugar, adoptaron el impuesto al valor agregado o añadido.

México no fue ajeno a esta corriente y en el año de 1968 se elaboró un anteproyecto de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, donde se permitía el ajuste del impuesto causado con relación al valor agregado; se hicieron múltiples estudios económicos y administrativos para implementarlo, sin embargo, se difirió su implantación por cuestiones políticas y sociales, hasta un segundo intento en el mes de diciembre de 1976, lográndose aprobar su instrumentación en definitiva, en diciembre de 1978.

La Ley del IVA fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, previéndose en su Artículo Primero Transitorio que la misma entraría en vigor en toda la República el 1o. de enero de 1980, con el propósito de que los contribuyentes obligados al pago de este gravamen tuvieran pleno conocimiento de su contenido y contaran con el tiempo necesario para entender su mecánica de aplicación.

La Ley del IVA, además de los aspectos ya comentados, tuvo su inspiración en la necesidad de simplificar la legislación impositiva mexicana, concentrando en un solo impuesto diversos gravámenes; por ello, con su entrada en vigor, se abrogaron los siguientes ordenamientos:

- ✓ Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de alfombras, tapetes y tapices.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- ✓ Decreto por el cual se fija el impuesto que causarían Bencol, Tolol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Huella destinados al consumo interior del país.

- ✓ Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
- ✓ Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio y Televisión.
- ✓ Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado o de Petróleo.
- ✓ Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
- ✓ Ley Federal sobre Portes y Pasajes.
- ✓ Decreto relativo al impuesto de 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.
- ✓ Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Agua de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
- ✓ Ley del Impuesto sobre la Exportación Forestal.
- ✓ Ley del Impuesto y Derechos a la Exportación Pesquera.

### **3. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

A partir de su entrada en vigor en 1980, sin duda, el IVA es una de las contribuciones en el orden federal de mayor importancia y repercusión, desde el punto de vista de la recaudación, ya que conforme a la Ley de Ingresos de la Federación, ha sido y es la segunda fuente de ingresos tributarios, sólo después del ISR.

El término valor agregado, desde el punto de vista económico, se emplea para determinar la parte de valor que se incorpora en cada etapa de la producción y distribución a un bien o servicio. El IVA tiene esa característica, ya que incide exclusivamente en el valor añadido en cada etapa del proceso económico.

Ahora bien, el IVA se debe pagar en cada una de las etapas entre la producción, distribución y el consumo; pero este impuesto deja de ser en cascada, ya que cada contribuyente al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le repercutieron sus proveedores y paga al Estado sólo la diferencia.

Para mejor entendimiento de lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

#### Causación del IVA a las diversas tasas

Etapas	Valor de venta	Valor añadido	IVA a enterar
Mineral de hierro	100	100	
	IVA 15% 15		15
	IVA 10% 10		10
	IVA 0% 0		0
Hierro fundido	180	80	
	IVA 15% 27		12 = (27-15)
	IVA 10% 18		8 = (18-10)
	IVA 0% 0		0
Láminas de acero	230	50	
	IVA 15% 34.50		7.50 = (34.50-27)
	IVA 10% 23		5 = (23-18)
	IVA 0% 0		0
Producto final Artefactos de acero	300	70	
	IVA 15% 45		10.50 = (45-34.50)
	IVA 10% 30		7 = (30-23)
	IVA 0% 0		0
TOTALES	300	300	
	IVA 15% 45		45
	IVA 10% 30		30
	IVA 0% 0		0

Para estos efectos, es indispensable que se expida comprobante fiscal, señalando en el mismo en forma expresa y por separado el monto equivalente al del IVA, salvo cuando la operación se realiza con el público en general. Con lo anterior, se procura garantizar que el contribuyente cumpla cabalmente con su carga tributaria, en la medida que sin comprobante fiscal no puede haber acreditamiento. Con ello, el sistema de acreditamiento impide que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y, al llegar éstos al consumidor final, no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

Ahora bien, se pueden mencionar como características especiales del IVA, las siguientes:

- A. Es un gravamen de los conocidos como impuesto al consumo o a las ventas, esto es, grava la enajenación, prestación de servicios, uso o goce de bienes y la importación y exportación de bienes y servicios.
- B. Es indirecto, porque tiene efectos económicos sobre las personas que adquieren los bienes o servicios y no en el contribuyente, quien por disposición de Ley traslada el monto equivalente al del gravamen a aquéllas.
- C. Económicamente es de carácter general porque grava todas las fases de la actividad económica y no sólo alguna rama en particular, como pudiera ser la actividad comercial, industrial, ganadera o de pesca.
- D. Es de etapas múltiples o plurifásicas, porque afecta toda las fases del proceso económico; es decir, desde la producción hasta la comercialización de bienes y servicios.
- E. No es acumulativo, ya que sólo grava el valor que se agrega en cada fase, sin incluir el propio impuesto, en virtud de la posibilidad que tiene el

contribuyente de acreditar el impuesto que le fue trasladado. Con ello, se destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y la influencia que el mismo ejerce en los niveles generales de precios.

- F. Logra neutralidad, porque iguala la carga fiscal de bienes o productos similares, independientemente del número de etapas por las que hayan pasado en su proceso de producción o de comercialización.
- G. Permite que se cuantifique con toda exactitud el monto del impuesto del valor incorporado a los bienes o servicios, en cualquier etapa de su producción o comercialización.
- H. Iguala la carga fiscal de los productos importados a la de los producidos nacionalmente, porque ambos están gravados a la misma tasa.
- I. La estructura del impuesto desalienta y dificulta la evasión fiscal, porque encadena las operaciones realizadas en las diversas etapas de producción o comercialización a través del acreditamiento, lo que se traduce en autocontrol entre contribuyentes, ya que las deducciones o acreditamientos declarados por un contribuyente denuncian el impuesto pagado por otros.
- J. Es un impuesto ad-valorem, porque se establece en función del valor del bien gravado, a diferencia de los impuestos específicos que se establecen en función de una unidad de medida o calidad del bien objeto del gravamen.
- K. Elimina la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas, es decir, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población.

Tomando en cuenta las anteriores características, el IVA se puede definir como el gravamen indirecto, de carácter general, plurifásico, no acumulativo y de naturaleza neutra, que las personas físicas o morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen o exporten bienes o servicios, están obligadas a pagar, previo el acreditamiento del IVA cuyo traslado se recibió contra el IVA trasladado por el contribuyente, en términos de la Ley del IVA.

#### **4. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

Generalmente, se coincide en que los elementos de los impuestos son: la materia imponible u objeto, el contribuyente o sujeto, la base imponible o base, y la tarifa o tasa. Algunos autores agregan a dichos elementos el periodo de pago.

##### **4.1. Sujetos del impuesto.**

Como se comentó en el Capítulo anterior, el sujeto activo en la relación tributaria será siempre un ente público, por lo cual, quien asume la posición de acreedor del crédito fiscal que se genera por concepto del IVA, en tanto impuesto federal, es el Estado.

Por otra parte, de acuerdo con la Ley del IVA, son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas y las morales que, en el territorio nacional, realicen actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes o la importación o exportación de bienes o servicios.

En relación al presente trabajo, debe decirse que las personas físicas o morales que realizan actos o actividades de los que establece el artículo 1o. de la Ley del IVA, pero que conforme a la Ley estén exentos o sujetos a la tasa del 0%, evidentemente son sujetos pasivos, ya que realizan el hecho imponible; sin embargo, en estos casos, la Ley expresamente libera al sujeto de la obligación de pago.

#### **4.2. Objeto del impuesto.**

De acuerdo con el artículo 1o. de la Ley del IVA, son objeto del impuesto los siguientes actos o actividades que se realizan en territorio nacional:

- A. *Enajenación de bienes.* Se refiere a toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de ciertos actos de fusión o escisión. Además, también comprende el faltante de bienes en los inventarios de las empresas, salvo prueba en contrario.
  
- B. *Prestación de servicios independientes.* Es toda obligación de dar, hacer, no hacer o permitir, asumido por una persona en beneficio de otra.
  
- C. *Otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.* Consiste en cualquier acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación. Entre estos actos se encuentran el arrendamiento y el usufructo.
  
- D. *Importación de bienes o servicios.* Es la actividad, que realizan personas físicas o morales con el fin de introducir al país, de forma definitiva o temporal diversos bienes tangibles o intangibles, así como, servicios provenientes del extranjero para su uso, goce o comercialización.

Debe precisarse, que aun y cuando en el citado artículo no se señala a la exportación de bienes o servicios como objeto del impuesto, sí lo es de conformidad con los artículos 2o.-A, fracción IV y 29 de la Ley del IVA.

Por actos debe entenderse la "Realización accidental de una operación afecta a un determinado impuesto, por ubicarse el sujeto, en la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley.", mientras que por actividades debe entenderse las "Situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales efectuadas con regularidad y constancia, con carácter de ordinarias."<sup>24</sup>

Habida cuenta de que el presente trabajo se refiere a actos o actividades que están sujetos a la tasa del 0%, es importante resaltar que, conforme a la Ley del IVA, dichos actos o actividades recaen en todos los supuestos objeto de este impuesto, incluyendo la exportación.

#### **4.3. Base del impuesto.**

Flores Zavala, define a la base del impuesto señalando: "Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, números de litros producidos, etc."<sup>25</sup> Esto es, la base se identifica con el monto al que se le aplicará la tasa que corresponda, para determinar el impuesto.

La Ley del IVA establece una base para cada tipo de actividad gravada:

---

<sup>24</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela. "Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México 2002, páginas 63 y 64.

<sup>25</sup> Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Trigésima Tercera Edición Actualizada. México 2001, página 1351.

A. Enajenación de bienes.

Para el caso de enajenación de bienes integran la base del impuesto, de conformidad con el artículo 12 de la Ley del IVA, el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Cuando no haya precio pactado, se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo.

B. Prestación de servicios independientes.

El artículo 18 de la Ley del IVA, establece que la base del impuesto para este caso, la constituyen el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

C. Uso o goce temporal de bienes.

De conformidad con el artículo 23 de la Ley del IVA, la base para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, es el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

D. Importación de bienes o servicios.

En este caso, el artículo 27 de la Ley del IVA establece que la base se integra con el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación,

adicionado con el monto de dicho impuesto y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

#### **4.4. Tasas del impuesto.**

La tasa es el porcentaje que establece la Ley, que deberá aplicarse directamente a la base señalada para cada concepto, para obtener la cantidad equivalente al impuesto que se debe pagar.

Las tasas que actualmente establece la Ley del IVA, son las siguientes:

- A. Tasa General del 15%. Esta tasa se establece en el segundo párrafo del artículo 1o.; corresponde al sector más amplio de las actividades económicas y se aplica a todos los actos o actividades gravados que no sean objeto de tasas especiales o exenciones.

Cuando entró en vigor la Ley del IVA, la tasa general del impuesto era del 10%, a efecto de evitar presiones a los precios y atendiendo a la dificultad que presentaba la entrada en vigor de la Ley, para reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendría incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio. Esta tasa se incremento al 15% en 1983, se disminuyó nuevamente a 10% en noviembre de 1991 y en marzo de 1995, se volvió a incrementar al 15%.

- B. Tasa del 10% aplicable en la región fronteriza. Esta es una tasa preferencial que se establece en el artículo 2o., de la Ley del IVA; se aplica a los actos o actividades que se realizan por residentes en la región fronteriza, excepto la enajenación de inmuebles. Su razón es hacer competitivos los precios de los bienes o servicios en esas zonas, con los de los países colindantes, a efecto de evitar que los consumidores se desplacen a dichos países, afectando la economía de la región.

A la entrada en vigor de la Ley del IVA esta tasa era del 6% para la franja fronteriza norte, zonas libres de Baja California y Norte de Sonora y de Baja California Sur. Se derogó en noviembre de 1991 y se reincorporó con la actual tasa del 10% en marzo de 1995.

- C. Tasa del 0%. Se aplica a los actos o actividades señaladas en el artículo 2o.-A de la Ley del IVA. Debe señalarse que el texto original de dicha Ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, no contemplaba esta tasa, sino que fue a partir de 1981 cuando se establece.

#### **4.5. Época de pago.**

De acuerdo con el artículo 5o. de la Ley del IVA, cuya reforma más reciente fue publicada el 30 de diciembre de 2002 en el Diario Oficial de la Federación, la regla general es que el impuesto se debe calcular por cada mes de calendario, y se debe enterar mediante declaración que presentarán los contribuyentes en las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Sin embargo, existen dos reglas de pago específicas:

- A. Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, el impuesto se debe pagar en las oficinas autorizadas dentro de los quince días hábiles siguientes a aquél en el que se obtenga la contraprestación. De acuerdo con el C.P. Pérez de Inda, "Los casos más frecuentes de operaciones accidentales que causan IVA, son las enajenaciones de inmuebles y las adjudicaciones de bienes a favor del otorgante de créditos por incumplimiento de sus acreditados."<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Pérez de Inda, Luis M. "Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado". Ediciones Fiscales ISEF, S.A. Cuarta Edición. México 1994, página 70.

- B. Cuando se trate de importaciones ocasionales, el impuesto se debe pagar conjuntamente con el impuesto general de importación y, cuando no se cause este último, el pago se deberá efectuar mediante declaración que se presentará ante la aduana correspondiente, al momento de introducir las mercancías.

## **5. OTROS CONCEPTOS BÁSICOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

### **5.1. Impuesto trasladado.**

De conformidad con el artículo 1o. de la Ley de la materia, la traslación del impuesto consiste en el cobro que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley, inclusive cuando les retengan dicho impuesto.

El monto equivalente al del impuesto que se traslada es el que resulta de aplicar la tasa que corresponda, al valor total del acto o actividad de que se trate, el cual, para que sea acreditable, debe trasladarse en forma expresa y por separado del monto de la contraprestación en los comprobantes fiscales que al efecto se emitan, salvo cuando se trate de operaciones realizadas con el público en general.

A efecto de entender con mayor claridad la figura de la traslación en el IVA, es conveniente desarrollar lo que se denomina como “repercusión del impuesto”, la cual desarrolla en tres etapas:

- A. *Percusión.* Es el primer impacto del impuesto y consiste en la identificación del sujeto llamado por Ley a pagar el impuesto –el contribuyente– y que, por ende, se le llama sujeto percutido.
  
- B. *Traslación.* Es el procedimiento mediante el cual el sujeto percutido, por Ley transfiere a un tercero la carga impositiva, convirtiéndose éste en sujeto incidido.
  
- C. *Incidencia.* Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir que ve afectada su economía por el impacto del impuesto, pero que para efectos de la Ley del IVA no es el contribuyente.

Mediante la figura de la traslación el contribuyente del IVA repercute el gravamen a un tercero, que puede ser otro contribuyente o el consumidor final; en el primer caso, se tendrá la oportunidad de volver a repercutir el impuesto, mientras que en el segundo ya no vuelve a haber traslado y, por lo tanto, el consumidor final es el sujeto incidido.

## **5.2. Acreditamiento del impuesto.**

El acreditamiento consiste en restar del impuesto a cargo del contribuyente, el impuesto acreditable.

El acreditamiento es la característica fundamental que diferencia al IVA de su antecesor, ya que mediante esta figura es como el contribuyente recupera el impuesto que le trasladaron sus proveedores por la adquisición de los bienes y servicios que requiere para desarrollar su actividad y con lo cual se elimina el efecto acumulativo que provocaba el impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

Este mecanismo se encuentra fundamentado en el artículo 4o. de la Ley del IVA, cuyo primer párrafo establece:

“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...”

Conforme a dicho texto, mediante el acreditamiento el contribuyente disminuye el impuesto trasladado por sus proveedores y el propio impuesto que haya pagado él en la importación, siempre y cuando sea acreditable en los términos de la propia Ley del IVA, del impuesto que cause en la realización de sus actos o actividades gravados.

De acuerdo con este mecanismo, en cada etapa el contribuyente recupera el IVA que le trasladó el proveedor en la etapa anterior o el que pagó en la importación. Sin embargo, es importante resaltar que no en todos los casos el impuesto trasladado al contribuyente puede ser objeto de acreditamiento, sino que para que esto suceda, dicho impuesto debe reunir ciertos requisitos que establece la Ley del IVA, en cuyo caso se dice que el impuesto es acreditable.

El requisito general para la procedencia del acreditamiento, es que se trate de impuesto trasladado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con actos o actividades gravados, es decir, que dichos bienes o servicios los haya adquirido el contribuyente para desarrollar actos o actividades afectos a una tasa impositiva, incluyendo la tasa del 0%. Por ello, cuando se trata de impuesto trasladado en relación con actos o actividades exentos, la Ley no permite el acreditamiento del IVA y, por ello, pasa a ser deducible para efectos del ISR.

Cabe aclarar que existen actos o actividades por los que no se paga el impuesto, pero que indebidamente dan derecho a acreditar el impuesto trasladado, generando, además de la no recaudación, la devolución del IVA pagado a proveedores, por el simple hecho de que el legislador los asimiló a los actos o actividades gravados. Se trata de aquellos bienes que conforme a dicha Ley están sujetos a la tasa del 0%.

### 5.3. Impuesto acreditable.

En opinión del sustentante, el impuesto acreditable es el monto equivalente al del impuesto que ha sido trasladado al contribuyente por sus proveedores y el pagado en la importación, que reúne los requisitos exigidos por la Ley para restarse del monto del impuesto correspondiente a los actos o actividades realizados por el mismo contribuyente.

“Es el IVA causado que un contribuyente traslada a otro, susceptible de recuperación por el segundo en sus liquidaciones de IVA, acreditándolo contra el IVA que a su vez causen sus operaciones propias. Este IVA se recupera porque se trata de un gravamen que en etapas anteriores ya fue recaudado por el fisco, y porque su peso no debe recaer en el contribuyente, sino que lo debe soportar el consumidor en la etapa final.”<sup>27</sup>

La Ley del IVA vigente no define el concepto de “impuesto acreditable”, sino que solo se concreta a establecer un procedimiento para determinarlo. Sin embargo, el texto del primer párrafo del artículo 4o. que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 daba una definición muy precisa al señalar: “Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.” Esta definición, aún es aplicable.

El artículo 4o. de la Ley del IVA vigente a partir del ejercicio fiscal de 2000, establece un extenso y complejo procedimiento para determinar el monto del impuesto acreditable. Dicho procedimiento básicamente se resume en lo siguiente:

---

<sup>27</sup> Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela. “Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”. Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México 2002, página 49.

- A. De acuerdo con su fracción I, el contribuyente deberá identificar el monto del impuesto que le trasladen por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, así como el impuesto que haya pagado en la importación de dichos bienes, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes y la prestación de servicios en territorio nacional, que se encuentren gravados con el IVA, que como ya se comentó, incluye a los que les sea aplicable la tasa del 0%. Conforme a la fracción IV, este monto será acreditable al 100%.
- B. De acuerdo con su fracción II, el contribuyente deberá identificar el monto del impuesto que le trasladen por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados y el impuesto que haya pagado en la importación de dichos bienes, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes y la prestación de servicios en territorio nacional, por los que no esté obligado al pago del IVA. Este monto no será acreditable, sin embargo, "... sí bien no es acreditable, es 100% deducible para efectos de ISR."<sup>28</sup>, siempre y cuando se trate de erogaciones deducibles para dicho impuesto.
- C. De acuerdo con el cuarto párrafo del citado artículo, el contribuyente deberá identificar el monto del impuesto que le trasladen y el que pague con motivo de la importación de bienes o servicios, por la adquisición de materias primas y productos terminados o semiterminados, así como por los gastos e inversiones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios de maquila y submaquila que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de la Ley del IVA, es decir, cuando dichos servicios prestados por residentes en el país se consideren aprovechados en el extranjero, en virtud de que la empresa maquiladora exporte los bienes objeto de maquila o submaquila.

---

<sup>28</sup> Pérez de Inda, Luis M. "El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA". Ediciones Fiscales ISEF, S.A. Tercera Edición. México 2001, página 24.

Conforme a la fracción IV del artículo 4o. de la Ley del IVA, este monto será acreditable al 100%

- D. El monto del IVA no identificado conforme a los tres apartados anteriores, es decir, el que resulte de restar el IVA identificado, del total del impuesto trasladado al contribuyente y del pagado en la importación, será acreditable en la proporción que resulte conforme al procedimiento establecido en la fracción III del artículo 4o. de la Ley del IVA.

Dicha proporción es equivalente al factor que resulte de dividir el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto y a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año inmediato anterior, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en el mismo periodo. Este factor se multiplica por el monto mencionado en el párrafo anterior y el resultado será el impuesto que tendrá derecho a acreditar el contribuyente, respecto del impuesto no identificado.

A continuación se ejemplifican los escenarios que se podrían presentar en la determinación del factor mencionado:

<b>Valor de las actividades del año inmediato anterior</b>	<b>Totalmente gravadas</b>	<b>Totalmente exentas</b>	<b>Combinadas gravadas y exentas</b>
Totales	\$1'000,000	\$1'000,000	\$1'000,000
Gravadas	\$1'000,000	\$0	\$ 600,000
Exentas	\$0	\$1'000,000	\$ 400,000
Factor de acreditamiento	1.00	0.00	0.60

De acuerdo con el cuadro anterior, el contribuyente que realiza únicamente actos o actividades gravadas obtiene un factor de 1.00, por lo que podrá acreditar al 100% el impuesto no identificado a que se ha hecho mención; por su parte el contribuyente que realiza únicamente actos o actividades exentas, no podrá acreditar cantidad alguna por ese concepto; mientras que el contribuyente que realiza actos o actividades mixtas, tendrá derecho a acreditar sólo el 60% del monto del IVA no identificado.

Durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el IVA y en el siguiente, el factor aplicable en cada uno de los meses de dichos años se calculará considerando los valores mencionados en el segundo párrafo de este apartado, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable.

Como se observa, la mayor complicación en este sistema de acreditamiento se presenta en los contribuyentes con actividades combinadas, ya que, por un lado, deben identificar el IVA trasladado que corresponda a sus compras de inventarios y, por el otro, deben determinar la parte del IVA no identificado con ninguna de dichas actividades, para que a través de un procedimiento que señala la Ley, se determine la proporción de dicho impuesto que es acreditable.

Por otra parte, para que el IVA sea acreditable, además de los requisitos antes mencionados, se deberán cumplir los siguientes:

- A. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales que se expidan.
- B. Que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado.

- C. Que en el caso de impuesto trasladado que haya sido retenido, se entere en los términos y plazos establecidos en la Ley.

#### **5.4. Momento de causación del impuesto.**

Por momento de causación del impuesto debe entenderse el preciso instante en el que se consideran efectuados los actos o actividades gravados por la Ley y, en consecuencia, el momento a partir del cual nace para el contribuyente la obligación de pagar el impuesto.

Hasta el 31 de diciembre de 2001 la Ley del IVA establecía diferentes momentos de causación del impuesto, ya que en algunos casos, atendía al momento en que se recibía la contraprestación, y en otros, al momento en que ésta era exigible, cuando se pagaba parcialmente el precio, se entregaba o enviaba el bien al adquirente o cuando se expedía el comprobante de la operación.

Esta situación, en muchos casos resultaba injusta para el contribuyente, ya que lo obligaba a pagar el IVA aun y cuando no había recibido la contraprestación, lo cual le implicaba una carga financiera al tener que pagar de su bolso el impuesto causado y esperar hasta que el adquirente le pagara.

A partir de 2002, se modificó esta mecánica de causación del impuesto a un sistema conocido como causación en base a "flujo de efectivo", que no es otra cosa que la causación del IVA conforme el contribuyente vaya recibiendo efectivamente la contraprestación y sobre el monto de cada una de ellas.

Esta forma de causación fue propuesta por el Ejecutivo Federal en las Iniciativas presentadas en abril de 2001 al H. Congreso de la Unión en la llamada Reforma Fiscal Integral. Dicha propuesta fue aprobada, sin mayores complicaciones, para efectos del ISR. Sin embargo, la propuesta de la Nueva Ley del IVA enfrentó una serie de críticas y de problemas de tipo político que imposibilitaron su aprobación.

No obstante lo anterior, dada la bondad de este sistema de causación del impuesto, el H. Congreso de la Unión consideró adecuada su aprobación a través del Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, el cual sustituyó lo dispuesto en dicha materia por los artículos 11, 17, 22 y 26 fracción III de la Ley del IVA. Con ello, se asimiló el tratamiento ya aprobado en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y se evitaron problemas contables a los contribuyentes al tener que calcular dos impuestos de una misma operación, en fechas distintas.

El H. Congreso de la Unión ratificó lo anterior al modificar, entre otros, los artículos antes aludidos para incluir en la propia Ley del IVA la causación del impuesto en base a flujo de efectivo. Dichas reformas fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 2002.

De esta forma, a partir del 1o. de enero de 2002, el momento de causación del IVA, para efectos de enajenación, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, así como el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, es en base a flujo de efectivo.

Debe precisarse que dicha regla no aplica en la generación de intereses que deriven de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero y en créditos otorgados a través de tarjetas de crédito, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen, es decir, conforme sean exigibles.

En el caso de importación y en complemento a lo señalado anteriormente, existen otros momentos de causación, para aquellos casos en donde por obvias razones

el contribuyente no recibe contraprestación. Así, de conformidad con el artículo 26 de la Ley del IVA el impuesto por la importación se causa:

- A. En el momento en el que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.
- B. En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

#### **5.5. Determinación del impuesto.**

Como se señaló anteriormente, el IVA se debe calcular por cada mes de calendario. Para ello, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 5o. de la Ley del IVA, el pago se determina restando del impuesto que corresponda al total de los actos o actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

Es necesario precisar que, por disposición legal, el contribuyente no debe incluir en el total de actos o actividades, las correspondientes a las importaciones de bienes tangibles, debido a que dicho impuesto ya se pagó en la aduana al efectuar la importación y, por lo tanto, de incluirlas se obligaría al importador a pagar doble impuesto. Sin embargo, sí debe incluirse el impuesto acreditable relacionado con dichas importaciones, ya que al efectuar el pago por las importaciones no se puede realizar acreditamiento alguno.

El resultado obtenido conforme a los párrafos anteriores es el IVA a cargo o a favor correspondiente al mes. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a cargo, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes, debido a que este impuesto lo debe enterar el retenedor en su nombre.

## **5.6. Impuesto a cargo y saldo a favor.**

Del cálculo efectuado conforme al punto anterior para determinar el IVA, puede resultar un impuesto a cargo o un saldo a favor.

Existirá un impuesto a cargo, cuando el impuesto que corresponde a los actos o actividades realizados por el contribuyente es mayor que el impuesto acreditable; es decir, cuando el impuesto que el contribuyente traslada a sus clientes es mayor que el impuesto que le trasladan a él sus proveedores.

En este caso, el contribuyente debe presentar una declaración y efectuar el pago del impuesto, en los términos de los artículos 31 y 20, séptimo párrafo del Código Fiscal, respectivamente, los cuales fueron comentados anteriormente.

Por otra parte, existirá saldo a favor cuando el impuesto acreditable trasladado por los proveedores, es mayor que el impuesto correspondiente a los actos o actividades realizados por el contribuyente en el periodo de que se trate. En este supuesto, el contribuyente deberá presentar su declaración sin impuesto a cargo y podrá recuperar el saldo a favor que manifieste en dicha declaración a través de los siguientes mecanismos:

### **A. Acreditamiento.**

El contribuyente deberá efectuar el acreditamiento del saldo a favor contra el impuesto a su cargo que determine en los meses siguientes hasta agotarlo. Es decir, cuando resulte un saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo en los periodos subsecuentes contra el impuesto que le resulte a cargo, para lo cual pueden presentarse los siguientes supuestos:

- ✓ Que en la siguiente declaración, resulte un impuesto a cargo por el mismo monto que el saldo a favor, en cuyo caso, se acredita el saldo a favor contra

el impuesto a cargo y no habrá impuesto a pagar en ese periodo, ni quedará saldo a favor pendiente.

- ✓ Que en dicha declaración, resulte un impuesto a cargo mayor que el saldo a favor, caso en el cual el saldo a favor se acredita en su totalidad y se deberá pagar el impuesto por la diferencia que resulte de ambos conceptos.
- ✓ Que en la declaración aludida, resulte un impuesto a cargo menor que el saldo a favor, en cuyo caso, se acreditará el saldo a favor hasta el monto del impuesto a cargo y quedará un saldo a favor pendiente de acreditar por la diferencia entre ambos conceptos, el cual se podrá acreditar en las siguientes declaraciones hasta que se agote el saldo a favor.

La Ley del IVA no establece la obligación de que el acreditamiento del saldo a favor se deba hacer forzosamente en el periodo inmediato siguiente a aquél en que se presentó dicho saldo, ni tampoco establece un término perentorio para efectuarlo, por lo que el contribuyente podrá decidir en qué momento y por qué montos efectuará el acreditamiento; es decir, el contribuyente puede optar por no acreditar cantidades a su favor, aun y cuando en un determinado periodo mensual tenga impuesto a cargo contra el cual acreditar e, inclusive, podrá acreditar un monto menor al que esté en posibilidades de efectuar y acreditar el resto cuando lo decida.

#### B. Devolución.

En lugar de efectuar el acreditamiento del IVA, el contribuyente puede optar por solicitar la devolución de sus saldos a favor, pero en este caso, la solicitud correspondiente debe efectuarse por el total del saldo a favor, y ya no podrá realizarse acreditamiento por las cantidades devueltas.

Debe señalarse que la Ley del IVA no obliga a que dicha devolución se deba solicitar en un determinado periodo, por lo que ésta podrá efectuarse en cualquier tiempo a partir de que se manifiestan dichos saldos. Tampoco establece ningún requisito para la procedencia de la devolución de los saldos a favor, por lo que podría pensarse que bastaría presentar la solicitud de devolución en cualquier tiempo para que el fisco procediera a la devolución.

Sin embargo, lo anterior no es así, ya que el Código Fiscal, como ordenamiento supletorio en lo que no regula expresamente una Ley especial, establece varios requisitos que se deben satisfacer. Entre ellos, están los siguientes:

- ✓ La obligación del fisco para devolver los saldos a favor, prescribe en los mismos términos que el crédito fiscal, es decir, en cinco años.
- ✓ Las autoridades fiscales deberán efectuar la devolución en un plazo máximo de cuarenta días o de 25 días, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por Contador Público autorizado; si la devolución no se efectúa en dichos plazos, a partir de que se vencen se generan intereses.
- ✓ En caso de considerarlo necesario, las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de información adicional relacionada con la solicitud de devolución para verificar su procedencia, en un plazo no mayor de veinte días, contado a partir de la presentación de la solicitud, caso en el cual se suspenderá el plazo durante el periodo en que se cumpla el requerimiento.

Debe señalarse que, generalmente, las solicitudes de devolución del IVA se presentan cuando los contribuyentes obtienen saldos a favor durante varios periodos consecutivos, ya que si obtuvieran impuesto a cargo en algunos de ellos,

optarían por efectuar el acreditamiento de dichos saldos, evitándose con ello las complicaciones que representan los trámites para obtener la devolución.

Por ello, la mayoría de las solicitudes de devolución del IVA, corresponden a contribuyentes que realizan exclusivamente actos o actividades sujetas a la tasa del 0%, ya que, por un lado, la Ley les otorga el derecho a efectuar el acreditamiento del IVA que les trasladan sus proveedores y, por el otro, no generan impuesto a cargo contra el cual acreditar, dando como resultado siempre un saldo a favor.

### C. Compensación.

La Ley del IVA no prevé a la compensación como forma de extinción de los saldos a favor de los contribuyentes. No obstante ello, se considera que sí es procedente la compensación de IVA, ya que si bien es cierto que la Ley de la materia no la prevé, tampoco establece prohibición expresa de que pueda efectuarse y, por lo tanto, es aplicable lo dispuesto en el artículo 23 del Código Fiscal que regula la compensación de los saldos a favor en las distintas contribuciones.

En este sentido se pronunció el Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la Tesis IV.2o.A.31A, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002, página 830, que a la letra dice:

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ES FACTIBLE COMPENSAR EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE PAGOS PROVISIONALES DEL. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 23 del Código Fiscal de la Federación, es válido concluir que el saldo a favor que resulte del cálculo de pagos provisionales del impuesto al valor agregado, según el esquema derivado de la ley especial y la genérica, el contribuyente tiene varias opciones a seleccionar: acreditarlo, conforme a la citada ley o compensarlo de acuerdo al ordenamiento jurídico fiscal mencionado, esto, porque ambas figuras jurídicas tienen idéntico propósito de otorgar al contribuyente la posibilidad de

disminuir ese saldo favorable en los meses siguientes hasta extinguirlo. Lo anterior es así, porque la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como norma especial que regula el citado impuesto, no limita al contribuyente el derecho a compensar aquellos saldos que le benefician, pues cabe, en su defecto, acudir supletoriamente al Código Fiscal de la Federación, como norma de carácter general y complementaria, en relación con los demás ordenamientos legales que imponen tributos, según los numerales 1o. y 5o. del referido código federal. Así las cosas, no hay razón para coartar ese derecho reconocido del contribuyente, en su calidad de acreedor del fisco federal, de recuperar aquel saldo a su favor a través de la compensación."

Además, lo anterior se ratifica con lo establecido en las reglas 2.2.10. y 2.2.12. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, que establecen la regulación para compensar las cantidades determinadas a favor en el IVA, contra los impuestos al activo y sobre la renta, incluyendo sus accesorios, cuando se trate de los contribuyentes de los sectores agrícola y ganadero o de las empresas que lleven a cabo actividades de maquila.

Son aplicables en materia de compensación de saldos a favor en el IVA, los comentarios efectuados al respecto en el Capítulo anterior.

## CAPÍTULO CUARTO

### FIGURAS JURÍDICAS DEL NO PAGO DEL IMPUESTO

#### 1. FIGURAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS DEL NO PAGO TOTAL DEL IMPUESTO.

##### 1.1. Las exenciones tributarias.

Las leyes impositivas suelen establecer algunas formas de atenuar el impacto que provocan las contribuciones, sobre todo en las clases sociales más desfavorecidas, económicamente hablando; entre ellas se pueden mencionar las exenciones y las tasas reducidas.

Bajo el rubro de exenciones tributarias pueden quedar englobadas, en términos generales, cualquier figura que implique la liberación de la obligación de pago de contribuciones y, por lo tanto, les serán aplicables los conceptos y principios que señala la doctrina en torno a la teoría de la exención. Sin embargo, más adelante se analizarán en forma específica otros conceptos.

Las exenciones tributarias tienen su fundamento en el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Federal el cual señala textualmente lo siguiente:

"Artículo 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria."

Aunque a primera lectura del texto anterior pudiera parecer que en el sistema fiscal mexicano está prohibido otorgar exenciones, se considera que lo que realmente se abolió fueron los monopolios y privilegios, disfrazados como exenciones a título particular. Por ello, relacionando el citado párrafo con los

principios constitucionales, se considera que las exenciones no son inconstitucionales, siempre y cuando se establezcan mediante Ley.

Lo anterior se desprende de que el citado artículo está ubicado en las denominadas garantías individuales que consagra el Capítulo I del Título Primero de la Constitución Federal y, en consecuencia, lo que el precepto citado tutela es que las exenciones de impuestos reúnan las características de ser abstractas, generales e impersonales, requisitos sin los cuales serían violatorias de las garantías individuales, por favorecer a una o a determinadas personas, discriminando a otras en igualdad de circunstancias.

Margáin Manautou señala que "... la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica."<sup>29</sup>

Desglosando la anterior definición, se puede señalar que la exención es una figura jurídica tributaria, ya que siempre debe estar perfectamente establecida y regulada por normas jurídicas. Es decir, las exenciones se presentan dentro del marco de la relación tributaria y, en consecuencia, sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una Ley.

Ello es así, debido a que de acuerdo al principio de legalidad tributaria, ninguna persona está obligada a pagar al fisco mas que aquellos tributos que previa y expresamente aparezcan previstos en una Ley; por lo tanto, es lógico que las excepciones a la regla general de causación de los tributos, también tengan que encontrarse previstas en dicha Ley, pues de lo contrario, daría paso a la arbitrariedad.

---

<sup>29</sup>Margáin Manautou, Emilio "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Decimaquinta Edición Actualizada. México 2000, página 281.

Acorde con lo anterior, Salinas Arrambide señala en la Quinta conclusión de su obra: "La exención Tributaria está ligada al principio de legalidad, tanto en su establecimiento, modificación o supresión; independientemente de la autoridad que la emita (nacional, regional o local) debe hacerse mediante ley y prever en ella rígidamente los límites de la discrecionalidad de la administración."<sup>30</sup>

Lo anterior nos permite señalar que el principal efecto de la exención es el de eliminar de la regla general de causación, determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravados. Así, la exención constituye un caso de excepción al principio de generalidad, ya que a través de ella se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis generales de causación.

Es decir, mediante la exención se exceptúa del pago del tributo a personas que deberían encontrarse gravadas debido a que su situación coincide con la de otros sujetos que realizan las mismas actividades y, sin embargo, el legislador, por diversas razones, decide introducir ciertas normas jurídicas en las que se les elimina de la regla general de causación.

En ese sentido se manifiesta Arrija Vizcaíno, al señalar "... el efecto más importante de la exención, es el de eliminar del régimen general de causación y mediante ciertas normas jurídicas, algunas situaciones o hechos que de otra forma serían generadores de tributos o contribuciones."<sup>31</sup>

Debe señalarse que en la exención el contribuyente no llega a causar el impuesto y, por lo tanto, no se trata de un perdón fiscal, ya que éste implica que el gravamen se genere para que la autoridad pueda condonarlo mediante un acto gracioso y discrecional, mientras que la exención es un privilegio que se otorga

---

30 Salinas Arrambide, Pedro. "La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario". Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII. Segunda Reimpresión. México 1993, página 230.

31 Arrija Vizcaíno, Adolfo. "Derecho Fiscal". Editorial Themis, S.A. de C.V. Décima Quinta Edición. México 2000, página 528.

expresamente en la propia Ley para todos aquellos que coincidan con las hipótesis.

Ahora bien, si partimos de la base de que es deber de todas las personas aportar una parte proporcional del valor de sus actos o actividades, ingresos, utilidades o rendimientos, para procurarle al Estado los recursos económicos que necesita para la satisfacción de las necesidades colectivas, debe concluirse que sólo por razones muy importantes el legislador debe decidir que, en determinados conflictos de intereses, prevalezca el interés del contribuyente frente al del fisco.

En este sentido, las tres principales razones que ha tomado en consideración el Poder Legislativo para justificar el establecimiento de exenciones son las siguientes:

A. De equidad.

Consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, en tratar en forma igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales. Vinculando estas nociones con el principio constitucional de proporcionalidad, los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, es decir, quienes ganan más deben pagar, cualitativa o proporcionalmente, más impuestos que quienes menos ganan.

De igual forma, las personas cuyos ingresos equivalen al mínimo de subsistencia deben ser protegidas por el Estado, ya que obligarlas a pagar impuestos, las colocaría en una posición de desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes. Al respecto, tradicionalmente la legislación fiscal mexicana ha declarado exentas de impuestos a todas aquellas personas que perciben ingresos mínimos, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

Evidentemente, que en estos casos, lo que busca el legislador es mantener un principio general de equidad dentro del ámbito fiscal, reconociendo la situación de desigualdad en la que se encuentran determinadas personas, con lo cual la exención opera más que como un privilegio como un instrumento de justicia social y distributiva.

#### B. De conveniencia.

Existen casos en los que se ha eliminado de la regla general de causación a determinadas personas que, generalmente, no tienen fines lucrativos y que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el Estado debe proteger y estimular. Una de las formas de hacerlo es exentándolos del pago de impuestos, a fin de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos al desarrollo de esas tareas que al propio gobierno le ha parecido conveniente fomentar. En este sentido, tradicionalmente se ha considerado conveniente no sujetar a cargas tributarias a determinados organismos como los partidos políticos, los sindicatos, las comunidades agrarias, las sociedades cooperativas, las instituciones educativas, asistenciales, científicas, culturales, deportivas y otras similares.

Asimismo, en los impuestos al consumo, el consumidor final es el que paga los impuestos, por lo que en algunos casos es necesario eximir de impuestos las mercancías o servicios considerados de primera necesidad, para no encarecer el costo de la vida.

#### C. De política económica.

El gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados paquetes de estímulos fiscales, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante un régimen jurídico de exenciones. Entre otros, se pueden mencionar: el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la comercialización de bienes de consumo y artículos manufacturados, las

maquiladoras, el autotransporte, la inversión de bienes de capital, la creación de empresas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico relativo, la generación creciente de empleos y otros de naturaleza similar.

Por otra parte, es innegable que las exenciones representan para el fisco un importante sacrificio económico que afecta la realización de programas sociales y para los beneficiados un indiscutible beneficio económico. Por ello, en algunos casos de especial excepción al principio de generalidad, por diversas razones se utiliza la figura de la exención para liberar de la carga tributaria.

Así, la exención tributaria se utiliza como un instrumento para lograr objetivos, en la mayoría de los casos extrafiscales, lo cual es correcto, siempre y cuando las exenciones se apliquen con una adecuada técnica fiscal.

En esta tesitura, el Pleno de la Suprema Corte, sustenta la tesis publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 67, Julio de 1993, consultable en la página 21, relativa a la extrafiscalidad y su relación con las exenciones, cuyo rubro y texto son:

*"RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. NO RESULTA INCONSTITUCIONAL LA LEY POR GRAVAR LOS INGRESOS QUE PERCIBEN LOS AUTORES POR LA EXPLOTACION DE SUS OBRAS. (LEGISLACION VIGENTE EN 1991). La Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 1990, en cuanto deroga la exención en el pago del impuesto sobre la renta de que gozaban los ingresos percibidos por los autores con motivo de la explotación de sus obras y grava tales ingresos en el Capítulo 11 del Título IV, no resulta inconstitucional. La exención constituye una excepción a la regla general de causación de un impuesto, que puede obedecer entre otras, a razones de política fiscal o extrafiscal, a circunstancias sociales, económicas o culturales imperantes en determinado momento o bien a la necesidad de evitar situaciones de injusticia tributaria que rompan con la esencia de la equidad y proporcionalidad exigidas por el artículo 31, fracción IV, constitucional y que debe establecer el legislador considerando la situación objetiva en que se encuentren determinados causantes de un gravamen. Ahora bien, si los ingresos que perciben los*

*autores constituye una fuente gravable por indicar capacidad contributiva, y no existen razones objetivas de injusticia tributaria o material en que se coloque a los autores al obligarlos a pagar el impuesto, ni razones de política fiscal o extrafiscal para que el legislador conservara la exención, debe concluirse que la ley mencionada es constitucional.”*

Si bien la parte conducente de la anterior tesis señala lo que es la exención tributaria y en qué consiste la razón fiscal y extrafiscal por la que pudo ser creada, lo cierto es que el máximo tribunal del país no define cuáles son los criterios que permiten concluir cuáles son las razones objetivas de justicia tributaria, pues desde esa perspectiva todas las percepciones que se obtienen con motivo de una actividad constituyen fuentes gravables. Tampoco define cuáles fueron las razones que en principio sostuvieron los legisladores para crear la excepción en comento y cuáles fueron los factores que dejaron de existir para considerar ahora que ya no hay motivos para conservar la exención.

Sin embargo, las exenciones son sólo una categoría del conjunto de medidas por las que el Estado otorga incentivos fiscales a los gobernados. En atención a dichas medidas puede acontecer que se exima de gravamen lo que siendo justo que pague el impuesto, se repunte útil que no lo haga, por entender que la fracción de riqueza que no se entrega al fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto al establecerlo en la norma como presupuesto de la exención.

Así, el Estado utiliza las exenciones para coordinar la distribución impositiva, en atención a la capacidad contributiva de los sujetos, a la necesidad de realizar determinados fines específicos de los entes públicos, de mantener el sistema económico en equilibrio o de asegurar un cierto ritmo de desarrollo. Es decir, la exención deja de ser sólo un instrumento de justicia fiscal para convertirse en un instrumento de política social o económica.

Por otra parte, algunos tratadistas consideran que la exención tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas impositivas, en virtud de que

hay ausencia de materia gravable, pues argumentan que si la excepción es lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, la exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del legislador se le elimina o excluye de ella, no se puede decir que la exención sea una excepción a la regla general, sino una eliminación temporal de materia gravable, que puede desaparecer en cualquier momento.

En este sentido, para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general, se necesita modificar a ésta; en cambio, la situación que ampara una exención esta comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición que contiene la propia exención, para que su titular sea contribuyente del gravamen y no sujeto exento.

Para otros autores, en cambio, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación, criterio que, como ya se señaló, sostiene también la Suprema Corte.

Por otra parte, de acuerdo con la doctrina, las exenciones se clasifican para su estudio en:

A. Exenciones objetivas y subjetivas.

Las exenciones objetivas están estrechamente vinculadas al objeto del hecho imponible, con independencia de la persona que lo realiza. En consecuencia, éstas se establecen en razón de la materia, es decir, la exención se otorga en consideración a la naturaleza o característica del acto, actividad u operación, inicialmente gravada y están constituidas por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal.

Dentro de esta categoría encontramos todas aquellas exenciones basadas en elementos objetivos, es decir, las que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como son prácticamente todas las exenciones que establece la Ley del IVA, aun y cuando en algunos casos como en el de los autores, se tome en cuenta la calidad del prestador de servicios; aunque realmente lo que se exenta en este último caso es la actividad autoral.

Para De la Garza las exenciones objetivas pueden ser de distintas categorías:

- "A) Las que se establecen porque la magnitud o el valor del hecho imponible quedan debajo de un cierto límite, lo que produce una insignificancia económica.
- B) Las exenciones mediante las cuales se intenta lograr una aplicación más equitativa del impuesto.
- C) Existen otras exenciones objetivas, impropias, que resultan del sistema que a veces sigue el legislador al definir en forma negativa los hechos imponibles, o sea, el legislador excluye de la imposición determinadas circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto, persiguen como única finalidad el alcanzar una determinación mas precisa del presupuesto."<sup>32</sup>

Por su parte, las exenciones subjetivas están íntimamente ligadas al elemento subjetivo del hecho imponible y, por lo tanto, se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado, por ejemplo, las exenciones que se otorgan a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales. En estas hipótesis, para el otorgamiento del beneficio fiscal, la Ley toma en cuenta las principales características o cualidades del sujeto pasivo y considera conveniente que al tratarse de entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias, debe eximirseles de la regla general de

---

<sup>32</sup>De La Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. de C.V. Décimonovena Edición. México 2001, páginas 446 y 447.

causación. En otras palabras, son las que se acuerdan en función de la persona, o en otros términos, en atención a calidades o atributos de los sujetos.

Las exenciones subjetivas, en la mayoría de los casos, encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos.

Respecto a este tipo de exenciones, la Suprema Corte ha sostenido que están permitidas constitucionalmente, siempre y cuando se establezcan en relación con la situación objetiva de determinada clase de personas, y no de determinado o determinados sujetos considerados individualmente; es decir, cuando la exención tiene la característica de ser de índole abstracta e impersonal.

#### B. Exenciones permanentes y transitorias.

Las exenciones permanentes son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la Ley que las concede. Es decir, son aquellas que están en vigor por tiempo indefinido.

En cambio, las exenciones transitorias son aquellas en las que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor. El beneficiario sabe de antemano y a ciencia cierta cuanto tiempo va a disfrutar del beneficio económico.

#### C. Exenciones absolutas y relativas.

Las exenciones absolutas son las que eximen al contribuyente de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. Por regla general las exenciones caen dentro de esta clasificación.

Las exenciones relativas son las que eximen al contribuyente de la obligación principal, pero no de secundarias.

D. Exenciones económicas.

Son las que se establecen con el fin de apoyar el desarrollo económico del país o entidades federativas. Por ejemplo las que conceden los decretos de descentralización industrial.

E. Exenciones distributivas.

Son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a las personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona con dos o más impuestos. Estas exenciones sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales.

F. Exenciones puras y condicionadas.

Las exenciones puras son las que se aplican o ejercen directa o automáticamente, sin estar supeditado el uso o goce de la misma a contingencia alguna, y sin término para desplegar sus efectos, por lo que se generan sus efectos con la entrada en vigor de la norma y se goza y disfruta de la misma a partir de esa fecha.

En las exenciones condicionadas se requiere forzosamente que acontezcan determinados hechos, como por ejemplo una solicitud ante la administración o que para poder gozar de ella sea necesario que transcurra un tiempo determinado siendo un contribuyente cumplido, para que se disfrute la exención en plenitud; es decir, no se generan inmediatamente los efectos en las normas de exención previstas sino hasta que la condición se cumpla.

## 1.2. La tasa del 0%.

El concepto tipo de gravamen “cero” no puede confundirse con los supuestos de no sujeción, más bien todo lo contrario, ya que para que pueda darse el “tipo cero” es preciso que exista el presupuesto de hecho que genera la sujeción al tributo del hecho de que se trate. “El tipo cero puede definirse como una exención tributaria total que afecta al tipo de gravamen.”<sup>33</sup>

Esta tasa se da sobre todo, en los países en los que rige un impuesto sobre el valor añadido, y se estime como normal la aplicación del impuesto a tipo cero o nulo sobre las ventas, y en consecuencia, se puede deducir y reclamar el impuesto pagado por las compras. En definitiva, el tipo cero o tasa del 0%, se ha venido utilizando como mecanismo para discriminar a favor de los bienes de primera necesidad, así como de aquéllos otros que tienen carácter social o distributivo.

La tasa del 0% pertenece a la categoría de las tasas reducidas, las cuales, en términos generales, obligan al contribuyente a pagar impuesto, pero en un porcentaje menor a la tasa general de la contribución de que se trate. Así por ejemplo, de acuerdo con la Ley del IVA, existe una tasa general del 15% y las tasas reducidas del 10% que se aplica en la región fronteriza y del 0%, aplicable en todo el país a determinados actos o actividades.

Debe señalarse que los supuestos en los que el legislador establece tasas reducidas, producen los mismos efectos jurídicos que aquéllos en los que establece la tasa general; es decir, el contribuyente que realiza actos o actividades sujetos a tasas reducidas, debe considerar dichos actos o actividades como si estuvieran gravados con la tasa general y, en consecuencia, tiene los mismos derechos y obligaciones en ambos casos.

---

<sup>33</sup> Salinas Arrambide, Pedro. “La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario”. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII. Segunda Reimpresión. México 1993, página 161.

Sin embargo, resulta importante destacar, que la tasa del 0% posee características especiales que ofrecen mayores ventajas a los contribuyentes, que las demás tasas reducidas, incluso que las exenciones. Ello es así, ya que en el llamado "tipo cero", además de que el gravamen es nulo, el contribuyente puede solicitar al fisco la devolución del impuesto pagado en las compras.

### **1.3. Figuras diferenciadas.**

#### **1.3.1. La no causación.**

Cuando en el mundo fáctico se realiza el hecho imponible, en los términos y condiciones que el legislador lo previó en la norma, debe nacer la obligación de entregar al Estado la cantidad que la Ley señala; pero es indispensable que el sujeto sobre el cual se establece el gravamen quede plenamente configurado dentro de la previsión establecida por el legislador.

El artículo 5o. del Código Fiscal establece que en materia de cargas tributarias, la aplicación de la Ley no permite interpretaciones analógicas ni adecuaciones integradoras. Por tratarse de obligaciones tributarias que establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas, la interpretación de la norma debe ser de carácter estricto cuando se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Por lo tanto, cuando se realiza un hecho o se presenta una situación que no encuadra en forma estricta en el hecho imponible, la obligación fiscal no puede nacer, dando lugar a la "no causación" del impuesto. De esta manera, se puede concluir que se estará frente a un caso de no causación cuando la actividad o situación no queden comprendidos en el hecho imponible y, en consecuencia, no será necesario que el legislador declare que no se causará el impuesto o que se estará exento del mismo, puesto que la obligación no llegó a nacer.

### 1.3.2. La no sujeción.

La no sujeción requiere una delimitación exacta de los sujetos que el legislador pretendió incluir en el presupuesto de la norma, toda vez que si la inclusión es genérica, para lograr que determinada categoría de sujetos queden excluidos de la obligación, será necesario hacer la declaración correspondiente, con lo cual, al presentarse una liberación expresa, estaremos frente a una exención tributaria. Es decir, la obligación sí nacería pero se excluiría a determinados sujetos de su cumplimiento, de acuerdo con la norma adicional, lo que en la doctrina se conoce como "exenciones subjetivas".

En la no sujeción el nacimiento de la obligación tributaria no se produce en razón de condiciones o características del sujeto, que lo hacen quedar excluido de la obligación tributaria. Es decir, "... la no sujeción consiste en que la norma tributaria no es aplicable porque la actividad del presunto sujeto pasivo no realiza la hipótesis de dicha norma, o porque el sujeto que actúa no puede sufrir las consecuencias jurídicas derivadas del mandato de la norma tributaria, por no encontrarse en la hipótesis que vincula la relación requerida por la norma tributaria; en síntesis, así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de lo sujeto, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto."<sup>34</sup>

Sin embargo, es necesario diferenciar entre la "no sujeción" y la "no causación". En la "no causación" la realización de la situación jurídica o de hecho no se encuentra incluida en el hecho imponible; mientras que en la "no sujeción" se realiza la situación jurídica o de hecho establecida en el hecho imponible, pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye de él; a diferencia de ambos supuestos, en la exención se realiza en todos sus elementos el hecho imponible y la obligación nace a cargo de los sujetos, pero ella no se llega a

---

<sup>34</sup>Ob. Cit., página 126.

determinar, es decir, no se cuantifica, debido a que, por disposición de la Ley, el sujeto es liberado del cumplimiento de la obligación.

En ocasiones se confunden las figuras de la "exención subjetiva" y la "no sujeción", en virtud de la existencia de normas que al tratar de delimitar el aspecto subjetivo del hecho imponible, declaran que determinada categoría de sujetos quedan excluidos de su configuración. Independientemente de la expresión que el legislador utilice: "no causan el impuesto tales sujetos", "no se pagará el impuesto en los siguientes supuestos" o "están exentos estos sujetos", se debe partir de la estructuración del hecho imponible que el legislador haya realizado, toda vez que, si de acuerdo con la hipótesis normativa, un sujeto no puede ser considerado dentro de la configuración del hecho imponible, estaremos frente a un caso de "no sujeción" aunque el legislador estableciera que "están exentos del pago del impuesto".

En la no sujeción, la liberación de la obligación tributaria no nace de la norma que establece los hechos o personas no sujetos, sino de la norma que declara los hechos o personas sujetos.

Por lo anterior, algo o alguien no están sujetos lisa y llanamente porque la norma tributaria que configura el hecho imponible o define los criterios de vinculación de las personas a esos hechos, o lo hace con invocación de criterios y de elementos delimitadores que forzosamente dejan fuera de su ambiente a una gama infinita de situaciones y de personas.

Como consecuencia de lo anterior, las disposiciones de "no sujeción" no producen ni derechos ni deberes fiscales, ya que de ésta no se deduce ninguna posición especial de un hecho o sujeto frente a la autoridad fiscal, puesto que dichos hechos o sujetos, en lugar de estar vinculados a dicha autoridad, se les niega cualquier vinculación.

## **2. FIGURAS JURÍDICO-TRIBUTARIAS DEL NO PAGO PARCIAL DEL IMPUESTO.**

### **2.1. El subsidio fiscal.**

"El subsidio es un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados y que se considera como la especie del género denominado subvención."<sup>35</sup>

Conforme a la legislación mexicana, los subsidios se otorgan por dos vías: la del ingreso de orden impositivo y la del gasto público o de carácter presupuestal. En el primer caso, la legislación fiscal establece las bases generales para el otorgamiento de los subsidios con cargo a impuestos federales y, en el segundo, el Presupuesto de Egresos de la Federación prevé los criterios a que deberán sujetarse las erogaciones por concepto de subsidios.

El subsidio de carácter fiscal se manifiesta cuando con cargo parcial o total a algún impuesto federal el Estado renuncia a recibir dicho ingreso a condición de que el monto que representa el mismo se destine a determinado fin.

Por ello, se puede señalar que en materia fiscal, principalmente la Ley de Ingresos de la Federación, establece los principios sobre los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgará subsidios fiscales, mediante el sacrificio del cobro parcial de impuestos federales.

---

<sup>35</sup>Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. "Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo P-Z". Editorial Porrúa. Decimaquinta Edición. México 2001, página 3006.

## **2.2. El estímulo fiscal.**

El estímulo fiscal es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer contra un impuesto a su cargo.

Los estímulos fiscales pueden otorgarse mediante Ley o decreto y para su aplicación sólo se requiere que el sujeto beneficiado se sitúe en la hipótesis establecida en ellos.

Existen dos mecanismos para hacer efectivos los estímulos fiscales: el primero es a través de bonos o certificados que entrega la autoridad fiscal al contribuyente para que haga efectivo su importe acreditándolos contra impuestos a su cargo; el segundo es realizando directamente la deducción del monto del estímulo sobre el crédito fiscal.

## **2.3. La condonación.**

En materia fiscal la condonación adquiere características peculiares del derecho público, en donde la autoridad se encuentra vinculada a la norma y limitada en su actuación, ya que sólo podrá hacer lo que la Ley le autorice, excepto en los casos en que la norma establezca la discrecionalidad, en razón de la cual la autoridad podrá apreciar libremente los elementos y pronunciarse de acuerdo a su arbitrio.

En este sentido, la condonación de los créditos fiscales derivados de impuestos y sus accesorios podrá concederse por el Ejecutivo Federal, siempre que se cumplan los requisitos que establece la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal; es decir, siempre que se otorgue de manera general, por un tiempo determinado y referida a alguna zona del país, rama de actividad o a la producción o venta de productos, así como en casos de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La condonación presenta diferentes características tratándose de créditos fiscales derivados de multas, ya que en este caso el artículo 74 del Código Fiscal autoriza a la autoridad administrativa para condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, apreciando discrecionalmente las circunstancias de cada caso particular y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La diferencia entre la exención y la condonación se da en que, no obstante que ambas figuras tienen como resultado librar la carga tributaria, la exención en las contribuciones se da de manera inmediata a la realización del hecho generador y, por disposición legal, el crédito fiscal no llega a nacer; en cambio, en la condonación se necesita que nazca la obligación tributaria y se dé la determinación del crédito fiscal y, por lo tanto, se debe precisar la cantidad que se va a remitir o perdonar.

#### **2.4. La desgravación.**

Desde el punto de vista etimológico, desgravar significa rebajar los impuestos sobre determinados objetos. También se puede entender como una revaluación o modificación del valor original.

La desgravación es un concepto que se integra en la base imponible a efecto de determinar el tipo progresivo, y una vez fijado este, se exoneran de la tributación correspondiente, por lo general, la parte de cuota proporcional a dichos conceptos desgravables. Desgravación, en sentido amplio no jurídico, equivale a aliviar en todo o en parte a alguien o a algo de una obligación tributaria. En este sentido la desgravación siempre ha de producir como efecto una disminución de la deuda tributaria.

## **2.5. La reducción.**

En el ámbito tributario, las reducciones se configuran cuando la base imponible o el tipo aplicado, es inferior al normal en función de una determinada política económica que se instrumentó mediante el impuesto. Por su parte, en sentido corriente o usual, cuando se habla de reducción de impuestos, se hace normalmente referencia a algo similar al significado amplio de desgravación. La reducción tributaria puede efectuarse porque algo o alguien deja de estar sujetos a un tributo o bien porque la carga tributaria es reducida.

## **2.6. La deducción.**

Es una figura jurídica tributaria, la cual se produce cuando la base liquidable es una cantidad menor a la que existiera de no mediar la deducción. En sentido usual, el término deducción se utiliza como el de desgravación.

En el ámbito fiscal, la deducción se presenta cuando la Ley respectiva autoriza al contribuyente a disminuir determinados conceptos que son necesarios para llevar a cabo la actividad gravada y, de esta forma, reducir la base gravable.

## **2.7. La bonificación.**

En términos generales, bonificar significa rebaja o descuento de una mercancía, por lo tanto, la bonificación se produce cuando la cuota tributaria no se cobra en su integridad, debido a la disminución de la base como consecuencia de alguna rebaja o descuento. En la bonificación tributaria nace la obligación tributaria, pero su quantum es inferior al normal. Se diferencia de la reducción ya que la deducción o afección se da en la cuota, mientras que en la reducción se afecta la base imponible o el tipo a aplicar.

### **3. BASES CONSTITUCIONALES DE LA EXENCIÓN.**

La Segunda Sala de la Suprema Corte ha sustentado jurisprudencia en el sentido de que el artículo 28 constitucional, al referirse a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros.

Las exenciones y desgravaciones fiscales son instrumentos al servicio de distintas estrategias orientadoras de la economía, cuya validez se deriva del texto constitucional que impone a todos los poderes que ejercen soberanía, el deber de tomar en cuenta, en el ejercicio particular de sus funciones específicas, la necesidad de procurar el desarrollo económico, social y cultural del país. Es esta postura precisamente, la que ha venido dominando al respecto.

Para evitar privilegios indebidos y discriminatorios las exenciones deben encontrarse establecidas a través de normas jurídicas que reúnan los requisitos fundamentales de generalidad, abstracción e impersonalidad, de tal manera que no se otorguen para favorecer a tal o cual situación sino que se instituyan mediante disposiciones normativas de carácter general que puedan aplicarse indistintamente a todas aquellas personas por igual que cumplan con las condiciones previstas en las propias disposiciones normativas. Por ello, las exenciones deben de cumplir con los siguientes principios:

#### **A. Principio de legalidad.**

El primer principio fundamental del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, llamado también Principio de Reserva de Ley o "Nullum tributum sine lege". Este principio no significa solamente que el tributo ha de ser determinado por Ley, sino que el legislador tributario habrá de determinar lo mas preciso posible todos los elementos que contienen los supuestos de la relación jurídico tributaria, para que

los actos económicos de los hombres puedan regirse conociendo con rigor las "reglas del juego" y cuáles son las consecuencias tributarias que debe esperar.

Resulta evidente que las exenciones tributarias no deben ser indiferentes al principio de legalidad tributaria, ya que son un elemento determinante en el contenido del tributo y, como afectan aspectos concretos de los tributos sujetos a este principio, también deben cumplirlo en aquéllos elementos referidos a su identificación, cuantificación y ámbito de aplicación.

No podemos olvidar que no solo el establecimiento de los impuestos es obra de la Ley, sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo, de tal manera que el principio de legalidad tributaria reclama la intervención directa de la Ley para el establecimiento y modificación de cada exención. Es decir, la norma de exención constituye un todo orgánico con la norma de imposición debido a que aquélla tiene la función de conseguir una mejor delimitación del hecho imponible.

Por lo tanto, si la exención implica una delimitación del hecho imponible, actuando como reguladora de la norma que establece la obligación tributaria, ésta necesariamente habrá de situarse dentro de los elementos de creación de los tributos y su esencial configuración.

#### B. Principio de seguridad jurídica.

Las circunstancias que hacen acorde el establecimiento de las exenciones tributarias con el principio de seguridad jurídica son las siguientes:

- ✓ Que el establecimiento de la exención se produzca por las vías que señala el ordenamiento constitucional.
- ✓ Que las exenciones tengan publicidad.

- ✓ Que los contribuyentes beneficiarios de la exención puedan disfrutar de ellas directamente por obra de Ley, sin necesidad de previa declaración administrativa.
- ✓ Que en la hipótesis de que la declaración administrativa de la exención sea por alguna razón indispensable, el ordenamiento habilite recursos administrativos y judiciales frente a los actos relativos en la materia.
- ✓ Que llevado a cabo el reconocimiento de la exención no puedan producirse modificaciones arbitrarias en el estatuto jurídico de los sujetos favorecidos por ella.
- ✓ Que los litigios en materia de exenciones se resuelvan, agotados los recursos administrativos, en la esfera jurisdiccional.

De esta forma, tenemos que la seguridad jurídica en esta materia no se identifica con la sensación que el contribuyente experimente de hallarse ante una exención justa o injusta, sino con una serie de exigencias concretas de cuyo cumplimiento o incumplimiento dependerá el logro o quebranto de la misma.

#### C. Principio de generalidad.

El principio de generalidad exige a la administración que al aplicar una exención tributaria, deba hacerlo en forma tal que a todas las situaciones que tengan cabida en el presupuesto de hecho que la configura se les reconozca su calidad de exentos, sin discriminación alguna; ya que de no hacerlo así, se vulneraría la generalidad e igualdad tributaria.

#### D. Principio de igualdad.

Concibiendo a la norma tributaria como un instrumento de política fiscal, el tributo puede ser utilizado como un instrumento para lograr la igualdad entre los gobernados. El fin de la igualdad a través de la Ley es lograr la "justicia social" vía la redistribución de la riqueza y el empleo de la imposición con fines de intervención económica, por ejemplo incentivar ciertas actividades o desalentar otras.

Las exenciones vienen a cumplir la función de enervar o modificar la carga tributaria en determinadas situaciones. Esto es, que las exenciones se convierten de cierta forma en una categoría de técnica legislativa, en un elemento que resulta imprescindible en el logro de la justicia en el establecimiento de los tributos, pues la exención se instrumentó como una medida que adopta el legislador para evitar que la incidencia de los tributos sea tan uniforme que conduzca a idéntico trato que, en coherencia con los principios generales del ordenamiento, merecen distinta valoración y, en consecuencia, distinto tratamiento.

#### E. Principio de proporcionalidad.

El contenido necesario de la capacidad contributiva es que ésta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto a la imposición.

A este respecto el legislador tributario, en un primer plano, no sólo ha de buscar fuentes de recursos susceptibles de tributación, sino que antes es necesaria una valoración de tipo cuantitativo atendiendo las variantes circunstancias sociales y un límite mínimo por encima del cual surja o se tenga aptitud para ser objeto de tributación.

De lo anterior, surge el principio de la exención del mínimo vital, el cual podríamos definir como aquel mínimo de recursos económicos indispensables para afrontar

las necesidades primarias y esenciales de existencia o subsistencia, garantizado en la carta constitucional a favor del gobernado por el hecho de ser persona, y sobre los que el impuesto no deberá recaer.

Se requiere, por tanto, que en todo caso el tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital, puesto que la posesión de una renta no superior a lo estrictamente necesario para la existencia o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar índices de recursos, manifiestan un estado de necesidad.

#### F. Principio de retroactividad.

La fundamentación de la prohibición de aplicar retroactivamente las normas, se concreta en el principio de seguridad jurídica, ya que la retroactividad normativa introduciría en el ordenamiento jurídico un punto de inseguridad tal, que se dificultaría e incluso haría imposible el normal desarrollo de las relaciones jurídicas. En este sentido, tenemos que una Ley es retroactiva cuando sus efectos se proyectan sobre hechos, actos o relaciones jurídicas acaecidas antes de su entrada en vigor.

De ahí su retroactividad, la nueva norma actúa hacia atrás, incidiendo sobre el pasado. Pero a pesar de ello, como es sabido, en la gran mayoría de los ordenamientos constitucionales modernos, no se establece la limitación al alcance retroactivo de las leyes, exceptuando en todos ellos específicamente la materia penal.

La limitación de la retroactividad en materia penal, tiene una notable importancia en el campo del derecho tributario, ya que se ha buscado, respecto de la aplicabilidad a la materia tributaria del principio de irretroactividad, la posibilidad de fundar en él un principio de interdicción de la retroactividad de las normas tributarias.

La interdicción de la retroactividad aspira a que hechos y relaciones anteriores a la entrada en vigor de una norma nueva no se vean reguladas por ésta, más sin embargo, tenemos que el fenómeno de la retroactividad de las leyes tributarias es palpable en gran cantidad de países, pues así nos lo pone de manifiesto la abrumadora relación de supuestos de retroactividad en el momento actual.

Históricamente las leyes tributarias, por su concomitancia con las penales o con las que restringían la esfera patrimonial, habían de ser aplicadas restrictivamente, y por análogos motivos exclusivos de la retroactividad. Pero en la actualidad, resulta evidente que esta posición está ciertamente superada, debido a que la vieja concepción de las normas tributarias como asimiladas a las penales, no cabe y, por tanto, no se les debe considerar como restrictivas de derechos individuales, por lo que la retroactividad de las normas tributarias puede en principio ser admitida.

La autoridad que aplicará o interpretará la Ley, por razones obvias (interdicción a la arbitrariedad y certeza jurídica) no puede fijar arbitrariamente la posibilidad de aplicar retroactivamente una norma, sino que ha de ser el poder legislativo quien determine el alcance retroactivo de la Ley, así como sus límites. De esta forma tenemos, que en principio, a ninguna Ley se dará efecto retroactivo, si no está dispuesto en el cuerpo de la Ley –normalmente en sus artículos transitorios– que tendrá este carácter; es decir, como principio general las leyes no tendrán efecto retroactivo, salvo que el propio legislador dispusiese lo contrario.

Si bien la retroactividad de las normas tributarias es, en principio, admitida por la mayoría de los ordenamientos constitucionales, ello no supone mantener siempre y en todo caso su legitimidad constitucional, pues una cosa es que el principio de irretroactividad de las leyes penales no opere en el ámbito tributario y otra muy distinta en que la eficacia retroactiva de dichas normas no pueda ser cuestionada

cuando su efecto retroactivo entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución.

Por tanto, una Ley tributaria que tenga efectos retroactivos no será inconstitucional por el simple hecho de configurar dichos efectos, sino más bien, cuando dicho carácter sea arbitrario, no razonable.

Así las cosas, el principio de la retroactividad de las normas que crean o instauran exenciones tributarias, visto desde el principio de seguridad jurídica, se presenta, de fácil solución. Teniendo en cuenta la especial connotación que la doctrina jurídico-tributaria hace de la norma de exención como norma "favorable", resulta claro que se puede afirmar que todo efecto retroactivo de este tipo de normas está permitido y legitimado, ya que desde esta perspectiva no se pone en peligro el principio de protección de la confianza, pues no se causa perjuicio al contribuyente ni se invade su esfera de propiedad, mas bien todo lo contrario.

## CAPÍTULO QUINTO

### ANÁLISIS JURÍDICO DE LA TASA DEL 0% DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

#### 1. ACTOS Y ACTIVIDADES SUJETAS A LA TASA DEL 0%.

La tasa del 0% del IVA es una tasa privilegiada que hoy día se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres de gravamen para el consumidor final, por ser destinados a cubrir necesidades primarias.

Sin embargo, es importante señalar que el texto original de la Ley del IVA publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1980, no contemplaba esta tasa.

Fue hasta el año siguiente, es decir, a partir de 1981<sup>36</sup> cuando se introdujo esta tasa para una serie de bienes y servicios de primera necesidad que en ese momento la Ley de la materia los contenía como exentos en los artículos 9o., 15, 20 y 29, según se tratara de la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la exportación de bienes y servicios, respectivamente. A partir de ese momento se han venido incorporando algunos bienes y servicios.

Los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% del IVA se pueden enunciar de manera general en los siguientes conceptos:

- Exportación de toda clase de bienes y algunos servicios.
- Enajenación de productos destinados a la alimentación.

---

<sup>36</sup>Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

- Enajenación de medicinas de patente.
- Enajenación de insumos para actividades agropecuarias, pesqueras y silvícolas.
- Enajenación de maquinaria para usos agropecuarios y de embarcaciones pesqueras.
- Prestación de servicios que se destinen a actividades agropecuarias y pesqueras.
- Uso o goce temporal de maquinaria y equipo en actividades agropecuarias y pesqueras.

La base legal de la tasa del 0% del IVA, se encuentra en el artículo 2o.-A de la Ley del IVA, el cual se transcribe a continuación, para posteriormente realizar los comentarios pertinentes.

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

I. La enajenación de:

- a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.  
Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.
- b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:
  1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.
  2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
  3. Caviar, salmón ahumado y angulas.
  4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

- c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.
- d) Ixtle, palma y lechuguilla.
- e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

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

- f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
- g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.
- h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- i) Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

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

- II. La prestación de los siguientes servicios independientes:
- a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
  - b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
  - c) Los de pasteurización de leche.
  - d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
  - e) Los de despepite de algodón en rama.
  - f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
  - g) Los de reaseguro.
  - h) Los de suministro de agua para uso doméstico.
- III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.
- IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

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

El primer párrafo del artículo antes transcrito, establece que los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% a los valores que señala la Ley, cuando efectúen los actos o actividades previstos en las cuatro fracciones contenidas en el propio artículo.

En la fracción I se establecen los bienes en cuya enajenación será aplicable la citada tasa.

Así, conforme al inciso a) se aplicará la tasa del 0% a la enajenación de animales y vegetales, siempre que no estén industrializados, salvo el hule.

La actividad industrial consiste en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores, de acuerdo con el artículo 16, fracción II del Código Fiscal.

Por su parte, el artículo 3o. del Reglamento de la Ley del IVA, aclara que no se tendrán por industrializados, los animales y vegetales por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados, ni los vegetales por el hecho de ser sometidos a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado.

En relación con los productos a que nos referimos, los Tribunales Colegiados han emitido tesis aisladas con los siguientes criterios:

- A. La enajenación de piel de res sin industrializar está sujeta a la tasa del 0%, ya que cumple con el requisito establecido en el artículo 3o. del Reglamento de la Ley del IVA referente a ser un trozo o parte del animal.
- B. La enajenación de vegetales molidos gozan de la citada tasa al considerar que en la molienda no se lleva a cabo ningún proceso de industrialización, pues el vegetal únicamente es molido, después de haber sido deshidratado o secado.
- C. La enajenación de los subproductos del trigo que se obtienen de la molienda, como son: el salvado, salvadillo, acemite y granillo son también

como la harina, 100% vegetales que no han sido transformados e industrializados porque siguen conservando su esencia no cambiando su estado, forma o composición original, por lo que deben quedar gravados a la tasa del 0%.

Respecto de la enajenación de piel de res sin industrializar, el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa también señaló que la misma está sujeta a la tasa del 0%, toda vez que los artículos 2o.-A de la Ley del IVA y 3o. de su Reglamento, no establecen como requisito para gozar de dicha tasa que desde su origen los animales y vegetales tengan que servir para la alimentación del ser humano y que, por consiguiente, deban satisfacer una necesidad primaria.

Asimismo, el texto del inciso a) de la fracción I en análisis, precisa que la madera en trozo o descortezada no está industrializada. Esta precisión se efectuó recientemente<sup>37</sup>, como consecuencia y para reconocer el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte en la tesis 2ª./59/2002, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, julio de 2002, página 359, cuyo rubro es "VALOR AGREGADO. LA ENAJENACIÓN DE MADERA CORTADA EN TABLAS Y TABLONES, POR SER ESTOS PRODUCTOS RESULTADO DE UN PROCESO DE INDUSTRIALIZACIÓN AL QUE ES SOMETIDO EL TRONCO DEL ARBOL, DEBE GARVARSE MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 15%, O BIEN CON LA DEL 10%, PARA ENAJENACIONES EN LA REGIÓN FRONTERIZA, DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 1o., 2o. Y 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO ARTÍCULO 3o. DE SU REGLAMENTO."

En efecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte, al pronunciarse respecto a la contradicción de tesis 23/2002-SS, entró al análisis específico de la tasa aplicable en la enajenación de tablas o tablones de madera, de conformidad con el inciso a) de la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del IVA vigente hasta el 31 de

---

<sup>37</sup>Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002.

diciembre de 2002 y el artículo 3o. del Reglamento de dicha Ley, en donde concluyó que dicha enajenación está sujeta a la tasa general del IVA, en virtud de que la madera cortada en tablas o tablones son productos resultado de un proceso de industrialización al que es sometido el tronco del árbol, por el que se modifica su naturaleza, pues se le da determinado corte, forma, longitud y grosor.

Adicionalmente, cabe mencionar que del Dictamen de la Cámara de Diputados en el que se aprueba la adición del segundo párrafo al inciso a) de la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del IVA, donde se plasma lo anterior, se desprende claramente el alcance que tiene la citada disposición, en los siguientes términos:

"... considerando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció recientemente respecto del término "industrializado" previsto en el artículo 2o.-A, fracción I, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con relación a la enajenación de la madera en tablas o tablones, resolviendo que dicha actividad está afecta al pago del impuesto a la tasa general, al considerar que la madera en tablas o tablones es el resultado de un proceso de industrialización, esta Comisión estima conveniente adicionar un segundo párrafo al inciso a), fracción I del artículo 2o.-A de la Ley, para precisar que únicamente la madera en trozo o descortezada no se considera industrializada."

Como se observa, los bienes establecidos en este inciso han ocasionado dificultades, tanto para el fisco como a los propios contribuyentes para determinar con precisión lo que el legislador realmente quiso beneficiar con la tasa del 0% al referirse a los animales y vegetales no industrializados, por lo que se ha tenido que llegar a los tribunales para que estos determinen el criterio a seguir. Esto obviamente complica la administración del impuesto y provoca la evasión y la elusión fiscales.

El inciso b) de la fracción I en análisis, establece que las medicinas de patente y los productos destinados a la alimentación se encuentran sujetos a la tasa del 0%, excepto una lista de alimentos que no se consideran básicos para la alimentación humana, como las bebidas distintas de la leche, los jarabes o concentrados para

preparar refrescos y los saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios, o los que comúnmente sólo pueden ser consumidos por las personas de alta capacidad económica, como el caviar, el salmón ahumado y las angulas.

Es conveniente recordar que tanto las medicinas como los productos alimenticios han tenido un tratamiento preferencial en la Ley del IVA. Así, desde el 1 de enero de 1980, fecha en que entró en vigor dicha Ley, se exentó del impuesto una lista de productos que, aunque reducida, se encontraban los productos más necesarios para la alimentación, que son los siguientes: carne en estado natural; tortillas, masa, harina o pan, de maíz o trigo; leche natural y huevo; azúcar, mascabado y piloncillo; así como la sal.

Mediante Decreto publicado el 30 de diciembre de 1980, se adicionó el artículo 2o.-A a la Ley del IVA, estableciendo en la fracción I, inciso b) de dicho artículo la tasa del 0% para todos los productos alimenticios, excepto las bebidas distintas de la leche y los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.

Sin embargo, a partir del 1o. de enero de 1983, se volvió a modificar el citado inciso, con objeto de que se aplicara la tasa del 0% únicamente a una lista de productos alimenticios de primera necesidad. Paralelamente, se adicionó el artículo 2o.-B, estableciéndose originalmente una tasa reducida de 6% para las medicinas de patente y para todos los demás productos alimenticios, pero limitada, otra vez, a las bebidas distintas de la leche y los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, los cuales quedaron gravados a la tasa general del impuesto.

La citada tasa reducida se aplicó del 1o. de enero de 1983 al 17 de agosto de 1988, ya que en esta última fecha se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto Presidencial por el que se eximió del pago del IVA a la enajenación e importación de alimentos y medicinas de patente, sujetos a dicha tasa, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1988, buscando con dicha exención,

según se precisa en el propio Decreto, apoyar el Pacto de Solidaridad Económica suscrito por los sectores obrero, campesino, empresarial y el Gobierno de la República, como una estrategia tendiente a reducir el incremento de la inflación, reforzar la certidumbre de los productores respecto a la conservación de sus costos y evitar afectar el poder adquisitivo de la población.

Mediante Disposición de Vigencia Anual de la Ley del IVA, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, se estableció, durante 1989, una tasa de 0% aplicable a la enajenación o importación de alimentos no industrializados y medicinas de patente, en lugar de la tasa reducida del 6% que establecía el artículo antes citado. Esta medida fue prorrogándose para los años de 1990 a 1995, en algunas ocasiones mediante Disposición de Vigencia Anual de la citada Ley y, en algunas otras, a través de disposiciones contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación.

El 27 de marzo de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una modificación al artículo 2o.-B antes citado para eliminar la tasa reducida del 6% que se aplicaba a la enajenación de medicinas de patente y de los productos alimenticios ya precisados y, en su lugar, establecer la tasa del 0% para los mismos, pero únicamente en los casos en que la enajenación se efectuara al público en general en locales fijos de ventas al menudeo que no tuvieran el servicio de entregas a domicilio, con la finalidad de que el beneficio otorgado fuera efectivamente en compras realizadas para consumo final y que no se beneficiaran empresas intermediarias.

Finalmente, el 15 de diciembre de 1995, vuelven a publicarse modificaciones al tratamiento de medicinas y alimentos, derogando el artículo 2o.-B y modificando el artículo 2o.-A para establecer la tasa del 0% a la enajenación, en todas las etapas, de las medicinas de patente y de los productos destinados a la alimentación, con las excepciones antes comentadas.

Cabe mencionar que, además de las modificaciones ya mencionadas, respecto de los artículos 2o.-A, fracción I, inciso b) y 2o.-B, de la Ley del IVA, se efectuaron otras que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990, 21 de noviembre de 1991, 20 de julio de 1992 y 31 de diciembre de 1999, mediante las cuales se han venido adicionando algunos productos alimenticios o se ha precisado el tratamiento de la tasa del 0% a los mismos, intentado solucionar algunos problemas de interpretación.

Debe señalarse que la importación de medicinas de patente, e inclusive la de los alimentos citados, está exenta en términos del artículo 25, fracción III de la Ley del IVA.

Finalmente, el artículo 7o. del Reglamento de la Ley del IVA, establece que se consideran medicinas de patente las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias. Los medicamentos magistrales y oficiales se consideran medicinas de patente, cuando son equivalentes a las especialidades farmacéuticas.

Cabe comentar que los productos destinados a la alimentación mencionados en el inciso b) que se comenta, también han representado un alto grado de dificultad para que las autoridades fiscales puedan ejercer un control adecuado sobre los mismos y al contribuyente para determinar si ciertos productos son alimenticios y, por lo tanto, acreedores a la tasa del 0%. Esto abre un amplio margen para la evasión o la elusión fiscales.

Prueba de ello es que, como ya se comentó, este concepto ha sido modificado constantemente desde 1981 que entró en vigor, tratando precisamente de acotar la aplicación de la tasa del 0%, sólo en la enajenación de aquellos productos indispensables para la alimentación de la generalidad de la población, bien estableciendo el concepto de manera general y señalando algunas excepciones

como está actualmente, o bien elaborando un listado textual de los bienes de primera necesidad. Sin embargo, en ambos casos los tribunales han declarado la inconstitucionalidad de la medida respecto de algunos bienes, por considerar que se les da un trato inequitativo.

El inciso c) de la fracción I, señala como bienes afectos a la tasa del 0%, al hielo y al agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando la presentación de ésta sea en envases menores de diez litros, lo cual implica que se encuentra gravada la enajenación de agua en presentaciones pequeñas como son la mayoría de las presentaciones comerciales.

A su vez en el inciso d) se prevé que se considera sujeta a la mencionada tasa del 0%, a la enajenación de ixtle, palma y lechuguilla, las cuales son fibras naturales.

El inciso e), establece que la enajenación de tractores y diversos implementos agrícolas que en el mismo se mencionan, están afectos a la tasa del 0%, quedando también comprendidos en dicho inciso, los aviones fumigadores, así como las embarcaciones para pesca comercial. En el mismo numeral se aclara que dicha tasa será aplicable siempre que los bienes a que se refiere el inciso, se enajenen completos, lo que implica que la enajenación de las refacciones o partes para dicha maquinaria o accesorios y equipos, se encuentran gravadas a la tasa de 15%.

Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 5o. del Reglamento de la Ley del IVA, se considera, salvo prueba en contrario, que una embarcación es destinada a la pesca comercial, cuando en la matrícula o registro de la misma se señale que se destinará a esas actividades, o bien en su importación, cuando para efectos del pago del impuesto general de importación, haya sido considerada como barco pesquero.

En el inciso f), se expresa que la enajenación de fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, están afectas a la tasa de 0%, siempre que se destinen a la agricultura y a la ganadería.

Se aplica igualmente la tasa del 0% para los incisos g) y h) de dicho artículo que, respectivamente, se refieren a la enajenación de invernaderos hidropónicos, equipos integrados a ellos, equipos de irrigación y oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación de estos últimos no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Otros de los conceptos que han generado discusión respecto de la conveniencia o no de otorgarles la tasa del 0%, son los libros, periódicos y revistas, ya que por un lado se menciona que se les debe beneficiar para incentivar la lectura y lograr personas más informadas y cultas, pero por el otro se menciona que no todas los libros, periódicos y revistas reúnen las características que ayuden a ese fin y se ponen como ejemplos "El Libro Vaquero", las revistas "pornográficas" y otras de ínfima calidad.

Existe una seria dificultad para establecer una línea entre lo que sirve a la cultura y lo que no, por lo tanto, al querer establecer distinciones al respecto, se cae inevitablemente en la inequidad.

Cabe mencionar que desde la entrada en vigor de la Ley del IVA estos conceptos estuvieron exentos y no a la tasa del 0%. Sin embargo, a través de reglas de carácter general se le otorgó el tratamiento de dicha tasa. Fue mediante adición del inciso i) de la fracción I del artículo 2o.-A publicada el 30 de diciembre de 2002, cuando se otorgó por Ley la tasa del 0%, sólo en la enajenación de libros y periódicos editados por los propios contribuyentes. En las demás enajenaciones continúan exentos.

Por lo que se refiere a las revistas, en el citado año no se estableció directamente en la Ley el tratamiento de la tasa del 0%, sino que a través del artículo Vigésimo Quinto Transitorio del Presupuesto de Egresos de la Federación 2003, se estableció un subsidio equivalente al IVA que les hubiera sido trasladado a los editores de revistas por sus proveedores, siempre y cuando se tratará de revistas con contenidos culturales, científicos y tecnológicos, así como las especializadas en análisis político, económico y Social que fueran acreditadas por el Consejo Nacional para la Cultura y las Artes y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Cabe mencionar que este tratamiento sólo fue durante 2003 y que la lista de las revistas antes mencionadas se incluyó en el Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

A partir del 1 de enero de 2004, entró en vigor una modificación al inciso i) en análisis, en el que se otorgó a las revistas el tratamiento de la tasa del 0% directamente en la Ley, igual que el que reciben los libros y periódicos. Dicha modificación salió publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2003 en el Decreto por el que "Se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Derechos".

En el último párrafo de la fracción I en estudio, se indica que tratándose de la enajenación de los alimentos que sean preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, incluso en aquellos lugares que no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, se aplicará la tasa general del 15%, lo cual resulta claro, ya que en dicho supuesto se está en el caso de una prestación de servicios.

Por su parte, la fracción II del artículo que se comenta, establece una serie de supuestos que la Ley considera como prestación de servicios independientes a los cuales se aplica la tasa del 0%.

En el inciso a) de esta fracción se contempla la prestación de servicios directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias.

Al respecto, de conformidad con lo señalado en el artículo 16 fracción III, del Código Fiscal, las actividades agrícolas comprenden la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Respecto de los incisos b), c) y d) se aplica la tasa del 0% en la prestación de servicios de molienda o trituración de maíz o de trigo, de pasteurización de leche y los prestados en invernaderos hidropónicos.

En los incisos f) y g), de la fracción en comento, se establece que están sujetos a la tasa del 0%, la prestación de servicios de sacrificio de ganado y aves de corral y los de reaseguro, respectivamente.

El artículo 10, fracción II de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros define al reaseguro como el contrato en virtud del cual una empresa de seguros toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otra o el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por el asegurado directo.

Finalmente, en el inciso h), se establece la aplicación de la tasa del 0% por los servicios de suministro de agua para uso doméstico. Este tratamiento fue establecido en la Ley a partir de 2003, ya que anteriormente se otorgó a través de Disposiciones de Vigencia Anual en la llamadas "Leyes Misceláneas".

La fracción III, del artículo que se comenta, prevé la aplicación de la tasa del 0% por la concesión del uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I del propio precepto. No quedan incluidos en la aplicación de la tasa de 0%, los tractores de oruga, ya que la referencia debe entenderse hecha a la maquinaria y equipo cuya enajenación esté sujeta a la tasa referida.

Respecto de la fracción IV, se establece que toda exportación de bienes o servicios realizada en los términos del artículo 29 de la Ley del IVA, está sujeta a la tasa del 0%.

Esta es la única actividad a la que, aunque no se le otorgó expresamente la tasa del 0%, desde que entró en vigor la Ley del IVA, ha recibido el tratamiento que actualmente concede dicha tasa a los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, ya que el artículo 30 vigente en 1980, establecía que el exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo 29 antes citado, podía elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades acreditables, que correspondían a los bienes o servicios exportados.

## **2. EFECTOS JURÍDICOS DE LA TASA DEL 0% Y SUS DIFERENCIAS CON LA EXENCIÓN Y LAS OTRAS TASAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

El último párrafo del artículo 2o.-A de la Ley del IVA, establece que los actos o actividades a los que les es aplicable la tasa del 0%, producen los mismos efectos legales que aquéllos por los que se paga el impuesto, esto es, los gravados a la tasa general del 15% o a la del 10%, aplicable en la región fronteriza.

Por virtud del párrafo antes mencionado, las personas que realizan los actos o actividades con tasa del 0%, son considerados contribuyentes con todos los derechos y las obligaciones que establece la Ley del IVA para los contribuyentes que realizan actos o actividades sujetos a las tasas del 15% y del 10%.

Los principales efectos positivos de tal disposición, para los contribuyentes que realizan los actos o actividades sujetos a tasa del 0%, son que se les otorga el derecho de acreditar todo el impuesto que les trasladen sus proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando dicho impuesto sea acreditable, es decir, que reúna los requisitos que señala el artículo 4o. de la Ley del IVA y, por otro lado, el derecho a solicitar al fisco la devolución de los saldos a favor que les resulten, en caso de que su impuesto acreditable sea superior a su impuesto a cargo o de que no exista este último.

Por lo que se refiere a las obligaciones que les genera el reconocimiento de su calidad de contribuyentes, se pueden mencionar, principalmente, las de presentar declaraciones de impuesto –aunque sea en ceros– o informativas, llevar contabilidad y expedir comprobantes fiscales, en los términos que establecen la Ley del IVA, su reglamento y el Código Fiscal.

Por otro lado, la tasa del 0% permite que las operaciones afectas a la misma, se vean desgravadas del IVA causado por los insumos a los que se les aplica la citada contribución, permitiendo que el prestador de servicios, quien otorga el uso o goce de bienes, el enajenante o el exportador de los bienes, recupere del fisco federal, a través del acreditamiento o la devolución, el impuesto que le hubiera sido trasladado por otros contribuyentes o el pagado en la importación.

Por ello, se considera que la aplicación de la tasa del 0% tiene un doble efecto: por una parte, libera al consumidor de la carga fiscal en aquellos consumos que se consideran de primera necesidad y, por la otra, favorece a los proveedores de bienes y servicios, objeto de este tratamiento, al concederles el acreditamiento o la

devolución del IVA que se les hubiera trasladado, por no causarse el impuesto en sus actividades.

La modalidad de la tasa del 0%, ofrece al contribuyente mayores ventajas que la del régimen de exenciones, porque le permite efectuar el acreditamiento del IVA que le trasladan sus proveedores, lo que implica para el fisco devolverle lo recaudado. En cambio, por los actos o actividades exentos no procede el acreditamiento y, en consecuencia, la persona que realiza dichos actos o actividades debe absorber el impuesto en sus costos y recuperarlo del consumidor vía precio.

Cabe hacer mención en la distinción entre tasa 0% y exención, ya que ha sido materia de confusión, en términos cuantitativos, por lo que para su aclaración, es aplicable al caso el criterio sustentado por el ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que a la letra dice:

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

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

En resumen, la principal diferencia jurídica que se provoca entre la realización de actos o actividades sujetos a tasa del 0% del IVA y los exentos, se reduce a que en el primer caso el contribuyente tiene derecho a realizar el acreditamiento del IVA que le trasladan sus proveedores de bienes y servicios, en tanto que en el segundo, no obstante que también recibe traslado de IVA, no puede realizar

acreditamiento alguno, obligándosele a recuperar, vía precio, las cantidades que tuvo que pagar por el traslado del impuesto.

Las exenciones se aplican también en determinados bienes o servicios, en atención a circunstancias sociales, por cuestiones de simplificación administrativa, como las que se establecen en favor de los contribuyentes de baja capacidad económica, o por cuestiones políticas, pero a diferencia de la tasa del 0%, en las exenciones sólo se libera del pago al consumidor y, los comerciantes que sólo deberían ser recaudadores del impuesto, son los que deben absorber en sus costos de producción el IVA que les trasladen sus proveedores.

En relación con los actos o actividades gravados por la Ley del IVA con las tasas del 10% o 15%, como se mencionó anteriormente, la tasa del 0% produce los mismos efectos jurídicos, ya que en ambos casos se tienen los mismos derechos y obligaciones. Sin embargo, como es lógico, esta última tasa otorga mayor beneficio económico, ya que como el impuesto es nulo, es decir, no hay impuesto a cargo, siempre resultará un saldo a favor del contribuyente derivado del derecho a realizar el acreditamiento de las cantidades por las que se reciba traslado del IVA.

Por otra parte, los escenarios que puede producir la aplicación de la tasa del 0% del IVA, dependiendo del tipo de contribuyente de que se trate, son los siguientes:

- A. Si el contribuyente realiza únicamente actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, siempre tendrá un crédito que reclamar al fisco, ya que como se dijo antes, el impuesto es nulo y, por lo tanto, nunca habrá un impuesto a su cargo y si un saldo a su favor, derivado de su derecho a acreditar el impuesto que a él le trasladaron. En este caso, el contribuyente siempre tendrá derecho a solicitar la devolución del saldo a favor.

- B. Si el contribuyente realiza actos o actividades sujetos a la tasa del 0% y exentos, el efecto es el mismo que en el punto anterior, respecto del IVA que le trasladaron en relación con los actos sujetos a tasa del 0%; es decir, tampoco habrá impuesto a cargo y sí un crédito a favor que podrá recuperar del fisco.
  
- C. Si el contribuyente realiza actos o actividades sujetos a la tasa del 0% del IVA y, además, actos o actividades gravados con la tasa del 15% y/o del 10%, el crédito generado por los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% puede acreditarse contra el impuesto a cargo derivado de los otros actos o actividades y, en caso de resultar remanente, puede solicitar la devolución.

Como se observa, en los dos primeros casos, siempre resultará un saldo a favor del contribuyente, el cual puede recuperarse a través de la devolución, mientras que en el último caso, el IVA que le trasladen en relación con los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, puede acreditarse contra el IVA causado por los actos o actividades sujetos a las tasas del 15% y del 10% y, como consecuencia, disminuir el impuesto que debe enterar al fisco.

Bajo este contexto, existen contribuyentes que siempre obtendrán como resultado saldos a favor en el IVA, como son los dedicados al giro de las farmacias, las editoras de libros, periódicos y revistas y los contribuyentes que preponderantemente realicen cualquiera de los actos o actividades sujetos a la tasa del 0% del IVA.

### **3. LAS DISTORSIONES JURÍDICAS QUE PROVOCA LA TASA DEL 0%.**

Lo planteado hasta aquí en este Capítulo, pudiera parecer que no presenta ningún problema, ya que la Ley del IVA establece el fundamento jurídico de los actos o actividades sujetos a tasa del 0%, el derecho a realizar acreditamiento del IVA, la mecánica para realizarlo y el derecho para que, en su caso, se solicite la devolución de los saldos a favor del impuesto.

Sin embargo, la aplicación de la tasa del 0% a los actos o actividades señalados en los artículos 20.-A y 29 de la Ley del IVA, provoca las distorsiones que se mencionan a continuación:

#### **A. Incentiva la planeación fiscal.**

Un problema que se ha presentado en los últimos años, derivado de la aplicación de la tasa del 0% del IVA, es que algunos contribuyentes han abusado del beneficio de esta tasa, aprovechando las interpretaciones avaladas por el Poder Judicial Federal.

En esencia, la planeación fiscal que han implementado estos contribuyentes consiste en que enajenan productos alimenticios, que de acuerdo con la Ley del IVA, deben gravarse con la tasa del 15% debido a que se encuentran en los supuestos de excepción que establece el inciso b), de la fracción I, del artículo 2-A de dicha Ley, y como tal, trasladan y cobran a quienes adquieren dichos productos, el impuesto que resulta de aplicar la citada tasa.

Los mencionados contribuyentes han enterado al fisco federal en forma normal el impuesto correspondiente y, antes de que se extinga su derecho, han solicitado la devolución del impuesto que enteraron, por considerar que se trató de un pago de lo indebido, alegando que sus productos son alimentos sujetos a la tasa del 0% y no del 15%, como ellos declararon. Otro mecanismo que han utilizado es la

consulta a las autoridades fiscales, mediante la cual solicitan la confirmación de que los productos que enajenan tienen tasa del 0%.

Como es de suponerse, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido un documento negando la devolución o la confirmación del criterio solicitado, porque, de acuerdo con la Ley, los citados productos están sujetos a la tasa del 15%.

Contra dicha negativa, los contribuyentes han interpuesto los medios de defensa a su alcance, argumentando que la Ley otorga un trato inequitativo al establecer una tasa del 15%, pues consideran que los productos que enajenaron poseen características o cualidades de alimentos y, en consecuencia, deben estar sujetos a la tasa del 0% del IVA.

La resolución final que han emitido los tribunales judiciales al respecto, generalmente ha sido declarando la inconstitucionalidad de la Ley, por considerar que se da un trato impositivo inequitativo en la enajenación de algunos productos, respecto de los cuales se ha probado que tienen propiedades alimenticias y que, por lo tanto, no se justifica el trato diferenciado que les otorga la Ley, respecto de otros productos con similares cualidades.

En consecuencia, la Suprema Corte ha otorgado el amparo a estos contribuyentes y le ha ordenado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que les devuelva el IVA que enteraron al fisco, actualizado y con los intereses procedentes. Es lógico suponer que se trata de enormes cantidades que el Estado debe devolver, lo cual evidentemente repercute en las finanzas públicas y, por lo tanto, en los programas de gasto público.

El problema no sería grave si simplemente se tratara de la corrección de un error del contribuyente y del ejercicio de un derecho que consagra la Ley para solicitar la devolución del pago de lo indebido. Lo preocupante es que se trata de una interpretación judicial que trae como consecuencia una elusión fiscal.

El beneficio para dichos contribuyentes consistió en que, derivado de la resolución de los tribunales, obtuvieron la devolución de un IVA que nunca pagaron de su patrimonio, sino que, al tratarse de un impuesto indirecto, el IVA que enteraron al fisco federal, previamente lo trasladaron y cobraron al adquirente de sus productos, es decir, quien realmente desembolsó el dinero fue el consumidor. Sin embargo, dado que la Ley fiscal otorgaba a los contribuyentes formales del IVA el derecho a solicitar la devolución del impuesto, ellos ejercieron ese derecho y, cuando los tribunales les otorgaron la razón, obtuvieron la devolución de sumas que jamás entregaron a los consumidores, quienes realmente pagaron el impuesto.

En consecuencia, estos contribuyentes obtuvieron, por un lado, los ingresos derivados de la devolución del impuesto que, sin salir de su patrimonio, enteraron al fisco y, por el otro, el beneficio consistente en el acreditamiento realizado o la devolución solicitada del impuesto que a ellos les trasladaron sus proveedores.

Es innegable que se trata de una acción legalmente válida del contribuyente, pero que sin embargo es legítimamente reprochable, porque lo justo sería que, en todo caso, la devolución del impuesto se hiciera directamente a quien realmente pagó el IVA, es decir, el consumidor final. Sin embargo, ello no sucedió así y el único beneficiado fue el contribuyente formal, en detrimento de los intereses de los consumidores y, en general, de la sociedad mexicana quien ve mermada la hacienda pública.

Es por ello que en este trabajo se ha planteado que la tasa del 0% del IVA debe proscribirse, desde hoy y para siempre, para evitar que los contribuyentes se beneficien a costa de los consumidores y del fisco federal.

Los casos más representativos de esta planeación fiscal los han implementado las empresas jugueras, quienes han argumentado que sus productos son alimentos que deben ser gravados con la tasa del 0% y no del 15%. Al respecto, a continuación se señala la parte medular de dos de los criterios que la Suprema Corte ha sostenido:

"Así de los diversos estados de la materia en que se puede materializar un alimento, el legislador en su artículo Octavo del Decreto que se reclama, grava la enajenación de los productos que para ingerirse deben ser bebidos, no así los demás alimentos, pese a estar en una situación de igualdad consistente en ser productos destinados a la alimentación. --- Por lo que se transgrede la garantía de equidad consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. -- - Ante tales condiciones, se impone conceder a la quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal, a fin de que se restituya en el pleno goce de la garantía individual violada y se restituyan las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación de garantías, esto es, para que se le devuelvan las cantidades que la quejosa haya enterado por concepto del pago del impuesto al valor agregado, respecto de la enajenación de los productos que precisados quedaron al principio de este considerando."

"De lo anterior se advierte que ni en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en el procedimiento legislativo se dio alguna explicación que pudiera justificar ese tratamiento diferenciado.

En ese sentido, debe señalarse que ninguna de las consideraciones anteriores justifica ese tratamiento desigual para la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido respecto de aquella que prevé la ley de la materia para la venta de alimentos en estado líquido.

En tal virtud como ni en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni en el procedimiento legislativo, se advierte algún elemento que pudiera tomarse en cuenta para justificar ese tratamiento diferenciado a la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido respecto de aquél que prevé para la venta de alimentos en estado líquido, subsiste la violación a la garantía de equidad tributaria."

B. Lleva implícitos subsidios fiscales inadecuados.

Otra de las distorsiones que se provocan con la aplicación de la tasa del 0% es que implícitamente canaliza un cuantioso subsidio fiscal a una población que no lo requiere, el cual es mayor en la medida en que los consumidores tienen mayores recursos y, por lo tanto, consumen en mayor cantidad bienes y servicios, respecto de los cuales se ahorran el IVA.

En efecto, se considera que la aplicación de la tasa cero, sobre todo a los alimentos y medicinas, son un mecanismo ineficiente para apoyar el ingreso de las familias más pobres del país, ya que el subsidio implícito que significa su aplicación, se otorga en forma generalizada y beneficia más a la población de mayores ingresos.

De acuerdo con el estudio denominado "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de ingreso de las familias", entregado al H. Congreso de la Unión en marzo de 2001 por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con la exposición de motivos de la Iniciativa denominada una "Nueva Hacienda Pública Distributiva" publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados<sup>38</sup>, las familias con menores ingresos destinan una proporción importante de su gasto a la adquisición de productos sujetos a tasa cero o exentos del IVA.

En dichos documentos se considera que "... el efecto distributivo de estos mecanismos es ineficiente, toda vez que del beneficio que se deriva de estos esquemas, sólo el 3.1% lo obtiene el 20% de las familias más pobres del país (5 millones); mientras que el 20% de las familias con mayores ingresos percibe el 49% de dicho beneficio. En otras palabras, para compensar fiscalmente a las familias más pobres a través de estos esquemas, se requiere también realizar un sacrificio fiscal en beneficio de las familias de mayores ingresos."

---

<sup>38</sup> Gaceta Parlamentaria, año IV, número 723, jueves 5 de abril de 2001.

En opinión de sustentante, existe una apreciación errónea de que los privilegios que representan la tasa del 0% o la exención a algunos productos o servicios de consumo nacional, favorece a los sectores de menores ingresos. Sin embargo, por ser estos sectores los que menos ingresos tienen, es que solo un porcentaje muy bajo de la recaudación que se deja de percibir por tener la tasa 0% y las exenciones, corresponde a dichos sectores. En cambio, el 10% de la población de más altos ingresos deja de contribuir con el 50% de la recaudación correspondiente al consumo desgravado.

Cabe comentar que es cierto que las familias que destinan la mayor proporción de su ingreso al gasto en alimentos y medicinas, son aquellas de menores ingresos; sin embargo, el tratamiento de la tasa del 0% beneficia en mayor medida a quienes, aun destinando menor cantidad de recursos, en proporción de sus ingresos, consumen una cantidad importante de bienes y servicios que se grava con la tasa del 0%.

La recaudación que se deja de percibir de aquellas personas que no deberían gozar del beneficio de la tasa del 0% es muy importante, por lo que se considera necesario eliminar dichos privilegios para que, en todo caso, esos cuantiosos recursos pudieran destinarse al gasto público. En este sentido, y para mitigar el impacto de la eliminación de la tasa del 0%, se considera que el Estado debe retomar o instrumentar mecanismos para abastecer de los bienes de primera necesidad a los sectores más pobres del país, ofreciéndoles dichos bienes a precios populares.

### C. Complejidad en la administración del impuesto por multiplicidad de tasas.

Para que el IVA funcione eficazmente como instrumento de verificación fiscal, en el que cuando vendemos somos verificados por el comprador y cuando compramos nosotros somos los auditores fiscales indirectos del vendedor, la

recomendación que efectúan los expertos en la materia a nivel mundial, es que sus tasas deben ser únicas y su aplicación debe ser general para todas las transacciones.

De otra forma, con tasas diferenciadas y con regímenes especiales y de excepción, se crean incentivos perversos, para sacar provecho de los huecos creados en la Ley. Quienes se benefician mayormente de estas excepciones y tratos especiales, en materia de impuestos, son quienes tienen el tiempo, el dinero y los conocimientos para detectar las oportunidades de elusión creadas por las leyes, es decir, los más ricos, como individuos y como empresas.

Tal es el caso del IVA en México, ya que para una misma actividad establece tasas diferentes. Así por ejemplo, una persona cuya actividad sea la enajenación de bienes puede estar obligada al pago del impuesto a las tasas del 0%, 10% y 15%; además, también puede enajenar bienes exentos del IVA. En este supuesto se encuentran, entre otros contribuyentes, las cadenas de tiendas de autoservicio, ya que enajenan todo tipo de bienes, que pueden estar gravados a la tasa general del 15% y la reducida del 0% o, incluso, encontrarse exentos. Si a esto se le agrega que estas cadenas de tiendas generalmente tienen sucursales y que pueden tener alguna de ellas en la región fronteriza, también realizarían enajenaciones sujetas a la tasa del 10%.

Como es de suponerse, la multiplicidad de tasas representa un problema para la administración del impuesto, ya que por un lado, al propio contribuyente le resulta complicado llevar el registro de sus operaciones, separando las enajenaciones efectuadas, según el tipo de bienes y la tasa del IVA que les corresponde. Asimismo, a la autoridad hacendaria le resultará más complicado fiscalizar adecuadamente estas actividades para determinar que efectivamente lo que declara el contribuyente fue clasificado correctamente.

- D. Incentiva la sobre declaración de actos o actividades gravados con la tasa del 0%.

El caso de bienes y servicios con tasa del 0% del IVA se complica cuando se trata de empresas que realizan tanto actos o actividades exentos o sujetos a otras tasas del impuesto como con tasa 0%. A primera vista, el caso no pareciera tan complicado, ya que el realizar actos o actividades con tasa 0% no genera débito fiscal y la compra de insumos sí genera crédito fiscal.

Sin embargo, el beneficio que representa el hecho de realizar actos o actividades con tasa del 0% y las lagunas que genera en la Ley el hecho de que, en algunos casos, es muy difícil precisar o delimitar los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, abre la tentación al contribuyente de sobre declarar sus actos o actividades con dicha tasa, contando alguna fracción de otros actos o actividades gravadas con otras tasas, como con tasa 0% y disminuyendo así su impuesto a cargo.

El hecho de tener tasa 0% y con ello el derecho a acreditar o a recibir devoluciones del impuesto pagado en compras anteriores, crea un incentivo evidente para sobre declarar los créditos fiscales. Por eso, se puede esperar algún grado de esfuerzos hacia la evasión por medio de la contabilidad creativa, de parte de estos contribuyentes.

Pareciera tratarse de un problema que requeriría simplemente de una buena fiscalización de parte de la autoridad tributaria, y en principio así es. Sin embargo, la magnitud práctica del problema puede hacerlo intratable, ya que para fiscalizar tan sólo este aspecto del cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria, se requeriría de un ejército de auditores sofisticados, con capacitación especial para fiscalizar las actividades con tasa 0%.

En principio, la tarea puede lograrse, pero el costo presupuestario para la administración tributaria sería muy elevado, especialmente cuando se considera que el objetivo de fiscalizar a los contribuyentes que declaran con tasa 0% es solamente una de las múltiples responsabilidades de auditoría y fiscalización que la administración debe cubrir con sus recursos financieros y humanos.

Es de resaltarse que, mientras con las exenciones la pérdida fiscal son las recaudaciones no percibidas, con la tasa 0% los contribuyentes tienen el derecho de solicitar devoluciones de dineros públicos. Además de estas mermas en la hacienda pública, el mero proceso de fiscalización requiere de empleados administrativos adicionales para poder realizar las tareas de recibir y procesar las solicitudes, preparar los documentos pertinentes al pago de las devoluciones, aprobar los egresos correspondientes y efectuar dichos pagos.

#### **4. PROPUESTA DE ELIMINACIÓN DE LA TASA DEL 0% DEL IVA.**

Hoy día, el sistema tributario mexicano carece de la eficiencia recaudatoria requerida para financiar adecuadamente los programas sociales, así como de la capacidad administrativa para fiscalizar adecuadamente a los contribuyentes y, en especial, a los que realizan actos o actividades sujetos a la tasa del 0% del IVA.

La problemática tiene su origen en los múltiples privilegios fiscales que prevé dicho sistema en el cálculo de los impuestos federales, los cuales a su vez provocan las distorsiones jurídicas ya comentadas.

Con el esquema fiscal vigente en materia de IVA, se beneficia a los sectores de la población de más altos ingresos, quienes reciben mayores beneficios en términos absolutos, en comparación con los sectores de menores ingresos. Por ello, se estima necesario promover la derogación de tratamientos o privilegios que no encuentran plena justificación, como es la tasa del 0% del IVA, porque ello

permitirá fortalecer los ingresos del Gobierno Federal, simplificar el sistema tributario y corregir las distorsiones jurídicas.

Cuando la tasa del IVA es general y única, su aplicación se simplifica y con esas características resultaría uno de los impuestos más sencillos de administrar. Sin embargo, la existencia de tasas diferenciales como hoy día las tiene este impuesto: 15% general, 10% en las regiones fronterizas, 0% a diversos bienes y servicios, así como múltiples exenciones, establece beneficios a los sectores sociales de mayores ingresos, facilita la evasión y la elusión fiscales y dificulta la administración del impuesto, reduciendo en forma significativa su potencial recaudatorio.

Ante las deficiencias expresadas, es indispensable que se reforme la Ley del IVA para corregir los defectos que en la actualidad debilitan el crecimiento del país.

Un IVA ideal sería aquél en el que existiera una tasa única y sin privilegios de ninguna clase, es decir, sin tasa cero ni exenciones de ningún tipo. Sin embargo, ello implica también, en alguna medida, que se cometan injusticias, sobre todo cuando se trata de obligar a pagar impuesto a personas cuyos ingresos corresponden a los mínimos de subsistencia, pues se les colocaría en una posición de desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes. Por ello, tradicionalmente la legislación fiscal mexicana ha declarado exentas de impuestos a todas aquellas personas que perciben ingresos mínimos.

Un impuesto "proporcional" es aquél que extrae iguales fracciones de la capacidad de pago de cada persona y que no altera la posición relativa de los contribuyentes en la distribución de dicha capacidad, después de haber pagado el impuesto. Un impuesto "regresivo", en contraste, es uno bajo el cual la fracción de la capacidad de pago que se contribuye en impuestos varía inversamente con las capacidades de pago, empeorando la posición relativa de las personas con menores recursos, rompiendo así el concepto básico de "justicia" en un sistema tributario.

En consecuencia, un tributo cumplirá con la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, cuando la Ley que lo establezca señale cuotas, tasas o tarifas progresivas o diferenciadas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica y distribuyan equilibradamente la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Para analizar la proporcionalidad del IVA, dadas sus características, debe atenderse a la capacidad contributiva de los consumidores que indirectamente reciben la carga tributaria y no a la del causante legal o contribuyente formal, ya que lo que se grava es el consumo, que refleja precisamente la capacidad de compra, puesto que en realidad al patrimonio que trasciende esta contribución es al de los consumidores finales.

Es por ello que en la aplicación de la tasa del 0% del IVA en la enajenación de bienes de consumo generalizado, existe algún grado de dificultad para cumplir con la proporcionalidad tributaria, debido a que dicha tasa es aplicable a la generalidad de las personas que adquieren estos bienes y servicios; es decir, se aplica lo mismo en la adquisición de un bien o servicio efectuada por personas con capacidad económica baja, que por personas de mediana y alta capacidad tributaria, con lo cual todas las personas, sin importar su capacidad económica, están en igualdad frente al tributo, es decir, no reciben carga impositiva.

Resulta injusto que las personas con mayor capacidad económica también disfruten del beneficio de la tasa del 0%, sin embargo, la estructura del IVA impide que se establezcan tasas diferenciadas, ya que se trata de tasas objetivas y no subjetivas, pues gravan el consumo y no las personas.

Sin embargo, en opinión del sustentante, gravar con la tasa general del IVA a los bienes y servicios que actualmente tienen tasa del 0%, en estos momentos sería

regresivo, tomando en cuenta el nivel de pobreza que existe en el país, pues al tratarse de bienes de consumo generalizado, la proporción del ingreso que destinaría al pago del impuesto la mayoría de la población, que es la de menos ingresos, también lo haría desproporcional en relación con la población de mayores ingresos.

Por ello, aunque el ideal es que se elimine la tasa del 0% y que se aplique una tasa general única, mientras no se mejore el ingreso de los mexicanos y subsista una desigualdad tan marcada entre los estratos de la población, ello no será posible, por lo que se considera adecuado que en la estructura del impuesto se mantenga la figura de la exención, pero sólo en aquellos casos en los que se justifique.

Es por ello que se propone la desaparición de la tasa del 0% para la generalidad de los bienes y servicios que actualmente gozan de ese beneficio y que en su lugar se establezcan exenciones, con lo cual se logrará hacer más sencillo y fácil de administrar este impuesto, eliminar un tratamiento preferencial que no encuentra plena justificación y, al mismo tiempo, mantener sin gravamen esos bienes y servicios que son de consumo básico.

No obstante lo anterior, y considerando que el IVA es un impuesto al consumo, en el que los bienes y servicios que se exportan no representan consumo en nuestro país y que deben ser gravados por el país de destino, se propone conservar la tasa del 0%, exclusivamente para las exportaciones, permitiendo al exportador la recuperación del IVA que le haya sido trasladado para llevar a cabo dichas actividades. Esto es congruente con el tratamiento que desde el inicio recibió esta actividad en la Ley de la materia y con en el que recibe a nivel mundial en los impuestos al consumo.

Los demás bienes y servicios que, conforme al artículo 2o.-A de la Ley del IVA, tienen actualmente el tratamiento de la tasa del 0%, continuarían sin causar impuesto, pero bajo el régimen de la exención.

Finalmente, en apoyo de la propuesta para eliminar la tasa del 0% del IVA, debe señalarse que, en términos generales, todo contribuyente sufre en su patrimonio los impuestos. Sin embargo, en el caso del IVA, al tratarse de un impuesto indirecto, el contribuyente nunca sufrirá en su patrimonio el impacto del impuesto que le trasladen, bien porque puede acreditarlo, o bien porque, de no tener derecho a acreditarlo, puede hacerlo deducible para los efectos del ISR, de conformidad con la fracción XV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se considera que esta propuesta no afecta al contribuyente.

Por lo antes expresado, se propone modificar la Ley del IVA conforme a lo siguiente:

1. Reformar el artículo 1o., segundo párrafo con el fin de señalar expresamente que la exportación estará afecta a la tasa del 0% y que esta tasa producirá los mismos efectos legales que las otras tasas.
2. Derogar el artículo 2o.-A, para eliminar el tratamiento de la tasa del 0% a la generalidad de los bienes y servicios.
3. Adicionar las fracciones X a XVII al artículo 9o., con la finalidad de establecer como exenta la enajenación de los bienes que actualmente están sujetos a la tasa del 0% de conformidad con la fracción I del artículo 2o.-A, con excepción de los libros, periódicos y revistas a que se refiere el inciso i) de dicha fracción, toda vez que éstos ya están previstos como exentos en la fracción III del artículo 9o.

4. Adicionar las fracciones XVII a XXIV al artículo 15, con objeto de establecer como exentos los servicios que actualmente están sujetos a la tasa del 0% de conformidad con la fracción II del artículo 2o.-A.
  
5. Adicionar la fracción VI al artículo 20, a fin de establecer la exención en el otorgamiento del uso o goce temporal de la maquinaria y equipo que actualmente está sujeto a la tasa del 0% de conformidad con la fracción III del artículo 2o.-A.

De acuerdo con lo anterior, el texto de los referidos artículos quedaría en los siguientes términos:

### **“Ley del Impuesto al Valor Agregado**

**Artículo 1o.** .....

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 de esta Ley. Las actividades a las que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellas por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

.....

**Artículo 2o. A.** (Se deroga).

**Artículo 9o.** .....

- X. Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

XI Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

- a). Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.
- b). Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
- c). Caviar, salmón ahumado y angulas.
- d). Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

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

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

XIII. Ixtle, palma y lechuguilla.

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

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

XV. Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

XVI. Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

XVII. Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

.....

**Artículo 15.** .....

XVII. Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

XVIII Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

XIX. Los de pasteurización de leche.

XX. Los prestados en invernaderos hidropónicos.

XXI. Los de despepite de algodón en rama.

XXII. Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

XXIII. Los de reaseguro.

XXIV Los de suministro de agua para uso doméstico.

**Artículo 20.** .....

VI. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren las fracciones XIV y XVI del artículo 9o. de esta Ley.

.....”

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** Una de las funciones de la actividad financiera del Estado que desarrollan los órganos de gobierno, consiste en la obtención de recursos por varias vías. Dicha actividad tiene su justificación en las atribuciones y obligaciones que la Constitución Federal asigna al Estado para que, entre otras responsabilidades, satisfaga las necesidades de tipo educativo, social, de salud y de seguridad pública de los gobernados.

**SEGUNDA.** El Derecho Tributario es la parte del Derecho Fiscal que regula los ingresos que obtiene el Estado por la vía de los tributos, ejerciendo su facultad o poder como ente supremo de la sociedad. Sin embargo, en el establecimiento de las contribuciones el Estado debe observar los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que consisten en que las contribuciones deben establecerse en una Ley, ser proporcionales y equitativas y destinarse al gasto público.

**TERCERA.** Los impuestos indirectos son conocidos también con el nombre de impuestos a las ventas o al consumo, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos es el consumidor final de los bienes o servicios gravados. En el sistema fiscal federal mexicano, el IVA, el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto federal sobre automóviles nuevos, poseen las características de los impuestos indirectos.

**CUARTA.** A partir de su entrada en vigor en 1980, el IVA ha sido una de las contribuciones en el orden federal de mayor importancia y repercusión, desde el punto de vista de la recaudación, ya que conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004, es la segunda fuente de ingresos tributarios, sólo después del ISR.

**QUINTA.** El IVA en México se caracteriza principalmente por ser:

- ✓ Un gravamen indirecto, de carácter general, plurifásico, de naturaleza neutra y no acumulativo, ya que solo grava el valor que se agrega en cada fase, sin incluir el impuesto causado en la fase anterior, en virtud de la posibilidad que tiene el contribuyente de acreditar el impuesto que le fue trasladado.
  
- ✓ Un gravamen de los conocidos como impuesto al consumo o a las ventas, esto es, grava la enajenación, prestación de servicios, uso o goce de bienes y la importación y exportación de bienes y servicios.
  
- ✓ Un impuesto ad-valorem, porque se establece en función del valor del bien gravado.

**SEXTA.** La traslación del impuesto y el acreditamiento, son dos figuras básicas del IVA que lo diferencian de su antecesor, el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que mediante la traslación el contribuyente repercute el impuesto a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios y, mediante el acreditamiento, recupera el impuesto que le trasladan otros contribuyentes por la adquisición de los bienes y servicios que requiere para desarrollar su actividad.

**SÉPTIMA.** Las tasas que existen en el IVA son la tasa general del 15%, la tasa del 10% para la región fronteriza y la tasa del 0% para algunos bienes y servicios de consumo generalizado. También existen exenciones para algunos bienes y servicios.

**OCTAVA.** La tasa del 0% del IVA es una tasa privilegiada que se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres de gravamen para el consumidor final, por ser destinados a cubrir necesidades primarias. Sin embargo, el texto original de la Ley del IVA no contemplaba esta tasa. Fue a partir

de 1981 cuando se introdujo la tasa del 0% para una serie de bienes y servicios que en ese momento la Ley de la materia los contenía como exentos.

**NOVENA.** Los actos o actividades a los que les es aplicable la tasa del 0%, producen los mismos efectos legales que aquéllos por los que se paga el impuesto, esto es, los gravados a las tasas del 15% o del 10%. Por virtud de lo anterior, los contribuyentes que realizan los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, tienen el derecho de acreditar todo el impuesto que les trasladen sus proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando dicho impuesto sea acreditable y el derecho a solicitar al fisco la devolución de los saldos a favor que, en su caso, les resulten.

La modalidad de la tasa del 0%, ofrece al contribuyente mayores ventajas que la del régimen de exenciones, porque le permite efectuar el acreditamiento del IVA que le trasladan sus proveedores, lo que implica para el fisco devolverle lo recaudado. En cambio, por los actos o actividades exentos no procede el acreditamiento y, en consecuencia, la persona que realiza dichos actos o actividades debe absorber el impuesto en sus costos y recuperarlo del consumidor vía precio.

**DÉCIMA.** La tasa del 0% del IVA provoca las siguientes distorsiones jurídicas:

- ✓ Incentiva la planeación fiscal por parte de algunos contribuyentes, que en forma legal pero no legítima, enajenan productos que de acuerdo con la Ley del IVA deben gravarse con la tasa del 15%, y como tal, trasladan y cobran el impuesto que resulta de aplicar la citada tasa y enteran al fisco el impuesto en forma normal. Posteriormente, solicitan la devolución del impuesto que enteraron, por considerar que se trató de un pago de lo indebido, alegando que sus productos deben estar sujetos a la tasa del 0% y no del 15%.

El beneficio consiste en que, derivado de la resolución de los tribunales, el contribuyente obtiene la devolución de un IVA que él nunca pagó de su patrimonio, sino que, al tratarse de un impuesto indirecto, el IVA que el enteró al fisco federal, previamente lo trasladó y cobró al adquirente de sus productos. En consecuencia, estos contribuyentes obtienen, por un lado, los ingresos derivados de la devolución del impuesto que, sin salir de su patrimonio, enteraron al fisco y, por el otro, el beneficio consistente en el acreditamiento realizado o la devolución solicitada del impuesto que a ellos les trasladaron sus proveedores.

- ✓ Lleva implícita la canalización de subsidios fiscales a una población que no los requiere, el cual es mayor en la medida en que los consumidores tienen mayores ingresos y, por lo tanto, consumen en mayor cantidad bienes y servicios, respecto de los cuales se ahorran el IVA.
- ✓ Dificulta, tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal, la administración del impuesto, porque provoca multiplicidad de tasas y trámites de solicitudes de devolución de los saldos de IVA a favor.
- ✓ Incentiva la sobre declaración de actos o actividades con dicha tasa, contando alguna fracción de actos o actividades gravadas con otras tasas, como con tasa 0%, con objeto de disminuir el impuesto a cargo u obtener saldos a favor.

**UNDÉCIMA.** Se debe modificar la Ley del IVA, a efecto de corregir las distorsiones que provoca la aplicación de la tasa del 0%. Un IVA ideal sería aquél en el que existiera una tasa única y sin privilegios de ninguna clase, porque cuando la tasa del IVA es general y única, su aplicación se simplifica y con esas características resultaría uno de los impuestos más sencillos de administrar y se cerrarían los márgenes de evasión y elusión fiscales, ampliando en forma significativa su potencial recaudatorio.

**DUODÉCIMA.** Sin embargo, gravar con la tasa general del IVA a la enajenación de los bienes que actualmente tienen tasa del 0%, en estos momentos sería regresivo, tomando en cuenta el nivel de pobreza que existe en el país, pues al tratarse de bienes de consumo generalizado, la proporción del ingreso que destinarían al pago del impuesto las familias de menores ingresos, haría desproporcional el impuesto en relación con las familias de mayores ingresos.

Por ello, se considera que mientras no se mejore el ingreso de los mexicanos y subsista una desigualdad tan marcada entre los diferentes estratos de la población, se deben mantener sin causar IVA los bienes y servicios antes mencionados.

**DÉCIMA TERCERA.** Se propone eliminar la tasa del 0% del IVA y, en su lugar, exentar los bienes y servicios que actualmente están sujetos a dicha tasa. Con ello, se corregirán las distorsiones jurídicas mencionadas en la Décima Conclusión, sin afectar a los contribuyentes, ya que aunque perderán el derecho a efectuar el acreditamiento del IVA trasladado por sus proveedores, tienen derecho a deducirlo en el ISR.

Para mitigar el impacto que pudiera causar en los consumidores la eliminación de la tasa del 0% del IVA, esta propuesta debe de ir concatenada con acciones del Estado para abastecer de los bienes de primera necesidad a los sectores más pobres del país, ofreciéndoles dichos bienes a precios populares.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Arrija Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Decimaquinta Edición, Editorial Themis, México, 2001.
2. Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Decimocuarta Edición Actualizada, Editorial Porrúa, México, 2001.)
3. Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales. Trigésima Tercera Edición Actualizada, Editorial Porrúa, México, 2001.
4. Castrejón García, Gabino. Derecho Administrativo Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2000.
5. Curiel Villaseñor, Omar. Principios Tributarios. Primera Edición, Editorial Isef, México, 2001.
6. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Decimonovena Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
7. Domínguez, Mota, Enrique, Lomelín Martínez, Arturo. Ley Comentada del Impuesto al Valor Agregado. Primera Edición, Dofiscal Editores, México, 1979.
8. Domínguez, Mota, Enrique, Lomelín Martínez, Arturo, Domínguez Mota, Luis. Ley y Reglamento Comentados del Impuesto al Valor Agregado 1981. Tercera Edición, Dofiscal Editores, México, 1981.
9. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Trigésima Tercera Edición Actualizada, Editorial Porrúa, México, 2001.

10. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Trigésimasexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1997.
11. García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Quincuagésima Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
12. Hernández Rodríguez, Jesús F. y Galindo Cosme, Mónica Isela. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México 2002
13. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Decimaquinta Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
14. Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Decimaquinta Edición Actualizada, Editorial Porrúa, México, 2000.
15. Orrantía Arellano, Fernando A. Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1998.
16. Plascencia Rodríguez, José Francisco. Análisis y Comentarios a Ley del Impuesto al Valor Agregado. Cuarta Edición, Editorial Themis, México, 2000.
17. Pérez de Hacha, Luis Manuel y Revilla Martínez, Eduardo. Estudios Tributarios. Editora Laguna, México, 2001.
18. Pérez de Inda, Luis M. El Nuevo Sistema de Acreditamiento del IVA. Tercera Edición, Editorial Isef, México, 2001.
19. Pérez de Inda, Luis M. Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Cuarta Edición, Editorial Isef, México, 1994.

20. Reyes Altamirano, Rigoberto. Diccionario de Términos Fiscales. Primera Edición, Tax Editores Unidos, México, 1997.
21. Salinas Arrambide, Pedro. La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, Segunda Reimpresión, México, 1993.
22. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Decimasegunda Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2000.
23. Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Primer Curso. Vigésimaprimer Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.
24. Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo, Segundo Curso*. Vigésima Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

## **LEGISLACIÓN**

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, México, 2004.
2. Código Fiscal de la Federación. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
3. Código Fiscal de la Federación. Ediciones Andrade, S.A. Decimacuarta Edición, 1967.
4. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.

5. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Editores Mexicanos Unidos, S.A. de C.V., 1978.
6. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004. Sumario Fiscal 2003, Editorial Themis, S.A. de C.V.
7. Ley del Impuesto sobre la Renta. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
8. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
9. Ley de Coordinación Fiscal. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
10. Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
11. Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
12. Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
13. Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.
14. Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Sumario Fiscal 2004, Editorial Themis, S.A. de C.V.