



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**“DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE
TASA 0 % PREVISTO EN LA LEY DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO**

P R E S E N T A :

EDITH COLÍN ULLOA

**ASESORA DE TESIS:
LIC. ANA ISABEL FLORES SOLANO**



MÉXICO, D.F.



m.342926



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 mis padres

Federico Colín Margarita Ulloa

El regalo de vida máspreciado que tengo lo recibo diariamente de ustedes : Su amor invaluable, el que no concibe sacrificios, el que no pide ni espera nada a cambio. Muchas gracias por ello, por todo lo que hacen por mí.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Colín Ulloa Edith

FECHA: 12/Abr/2005

FIRMA: 

A mis queridos hermanos

Edna, Erika y Edgar

Espero que día a día se enorgullezcan de lo que soy, porque siempre anhelo ser un ejemplo a seguir... Gracias por ser uno de mis mejores motivos, mi felicidad, mi vida.

Me siento infinitamente orgullosa de ustedes.

**“DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO
EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”**

INDICE

INTRODUCCIÓN.....1

**CAPÍTULO 1
DE LOS IMPUESTOS**

1.1 CONCEPTO DE IMPUESTO5

1.2 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....9

1.2.1 Impuestos directos e indirectos

1.2.2 Impuestos reales y personales

1.2.3 Impuestos generales y especiales

1.2.4 Impuestos específicos e impuestos “ad valorem”

1.2.5 Impuestos con fines fiscales y extrafiscales

1.2.6 Efectos de los impuestos

1.3 FINES DEL IMPUESTO.....20

1.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.....23

1.4.1 Principio de Legalidad

1.4.2 Principio de Reserva de Ley

1.4.3 Principio de Proporcionalidad y Equidad

1.4.3.1 Elementos del impuesto

- a) Sujeto
- b) Objeto
- c) Base
- d) Tasa
- e) Tarifa
- f) Cuota
- g) Época de pago

1.5 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.....38

1.5.1 Principios de Adam Smith

- a) Justicia
- b) Certidumbre
- c) Comodidad
- d) Economía

CAPÍTULO 2

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 ORIGEN DE LA LEY FEDERAL SOBRE DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.....45

2.1.1 Convención Nacional de Causantes de 1947

2.1.2 Convención Nacional Fiscal de 1947

2.1.3 Exposición de motivos de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de 1947

2.1.4 Decreto por el que se expide la primera Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de 31 de diciembre de 1947

2.2 EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.....70

a) 1947

b) 1971

c) 1973

d) 1974

e) 1978

2.3 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES VIGENTE HASTA 1979.....78

CAPÍTULO 3

DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1 CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....84

3.2 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (1978).....87

3.2.1	Manifestaciones expresadas por el legislador sobre la creación del Impuesto al Valor Agregado	
3.2.2	Efectos de la implantación del impuesto	
3.3	CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO	104
3.4	ELEMENTOS DEL IMPUESTO	106
3.4.1	Sujeto	
3.4.2	Objeto	
3.4.3	Base	
3.4.4	Tasa	
3.4.5	Época de pago	
3.4.6	Obligaciones de los contribuyentes	

CAPÍTULO 4 DE LA TASA 0%

4.1	ORIGEN.....	139
4.2.1	Exposición de motivos por el que se implementa el sistema de tasa 0% del IVA (30 de diciembre de 1980)	
4.2.2	Diario de debates	
4.2	CONCEPTO.....	141
4.3	DIFERENCIA ENTRE TASA 0% Y EXENCIÓN.....	141
4.4	DE LA TASA 0% VIGENTE EN EL ARTÍCULO 2-A DE LA LEY DEL IVA.	146

4.4.1 Actos o actividades sujetos a la tasa 0%

- a) Enajenaciones
- b) Prestación de servicios independientes
- c) Uso o goce temporal de maquinaria o equipo
- d) Exportación de bienes y servicios

CAPÍTULO 5

DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1 EFECTO LEGAL PRODUCIDO POR LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0%.....	198
5.1.1 Traslación	
5.1.2 Acreditamiento	
a) Qué se entiende por acreditamiento	
b) Qué se entiende por impuesto acreditable	
5.1.3 Devolución	
5.1.4 Compensación	
5.2 IMPORTANCIA ECONÓMICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	218

5.3	ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO EN LA LEY DEL IVA.....	226
	5.3.1 Consideraciones económicas	
	5.3.2 Consideraciones jurídicas	
5.4	DESVENTAJAS DE LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO POR LA LEY DEL IVA.....	264
5.5	VENTAJAS DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO POR LA LEY DEL IVA.....	268
5.6	CONSIDERACIONES FINALES.....	272
	CONCLUSIONES.....	279
	BIBLIOGRAFÍA.....	288

INTRODUCCIÓN

La conducción de todo Estado nos parece difícil de concebir apartada del estudio y análisis de las finanzas públicas pues los requerimientos sociales desde luego ameritan recursos que brinden a sus integrantes la certeza de gozar con mayores posibilidades de incrementar su calidad de vida.

Verificar el correcto funcionamiento de las cuestiones económicas es cuestión vital para otorgar un rumbo adecuado al desarrollo y evolución de cualquier país, en este sentido, los gobernantes tienen la gran responsabilidad de buscar nuevas y mejores herramientas destinadas a cumplimentar cabalmente sus funciones, sin olvidar el papel que juega cada uno de los integrantes de la colectividad en la consecución de los fines y objetivos comunes.

Mejorar el nivel educativo, de salud, de seguridad pública y todo un cúmulo de aspectos básicos para construir la base de un progreso constante han sido especialmente para México un arraigado anhelo; sin embargo, el panorama se muestra poco alentador pues la dificultad de dar solución a todos los problemas existentes se debe en gran medida a la falta de un trabajo incluyente, donde cada uno de los miembros comprenda la importancia de su labor.

Particularmente en materia fiscal, el ambiente se percibe mayormente ríspido pues tanto los funcionarios como los contribuyentes se encuentran inmersos en un círculo vicioso donde los primeros consideran que el incumplimiento y el rechazo de los otros respecto de sus obligaciones

fiscales agrava más aún la situación económica del país, en tanto que, los contribuyentes dudan del buen desempeño de las autoridades, sin percatarse de los errores que cada cual ha cometido, errores lamentables que han postergado la realización de una verdadera reforma fiscal.

La búsqueda de un cambio efectivo en torno a la temática fiscal ha centrado su atención, de manera especial, en los impuestos debido a su significancia en la adquisición de recursos públicos; concretamente el Impuesto al Valor Agregado –en los últimos años– se ha convertido en un tema trascendental para saber cuál será la orientación de las finanzas estatales.

Al ser considerado este gravamen como el segundo en importancia (después del Impuesto Sobre la Renta), no ha pasado desapercibido para los gobernantes, aún así, los vacíos existentes en la ley que lo regula, hacen del Impuesto al Valor Agregado un gravamen no del todo eficaz.

Por ello estimamos pertinente la eliminación del sistema de tasa 0% previsto en la ley correspondiente por considerarse la causa de principal afectación no solamente del IVA sino también del sistema fiscal y por tanto de la manera en que los pobladores reciben servicios y beneficios.

En este sentido, es importante partir de los conceptos básicos y esenciales de todo impuesto porque habremos de referirnos a dicha figura en específico; al centrar nuestro estudio particularmente en el Impuesto al Valor Agregado, atendemos a su origen para estar en posibilidad de conocer las razones que motivaron su creación, el entorno del país al momento de crearse dicho gravamen, su evolución y transformaciones, en resumen, el camino que se ha recorrido para considerarlo actualmente uno de los más

importantes de nuestro sistema tributario, por ello es igualmente trascendental el conocimiento de las características que actualmente posee, sus elementos (sujeto, objeto, base, tasa general del 15%, tasa aplicable a zonas fronterizas -10%- , tasa del 0%, época de pago) contenidas en la ley correspondiente.

Hablar del sistema de tasa 0% implica conocer sus características, funcionamiento y regulación, ello con el objetivo de otorgar al lector un panorama que le permita comprender nuestra propuesta: la urgente necesidad de eliminar este sistema.

Conformarnos con ser simplemente espectadores no basta para mejorar la situación del país, tan apremiante es la eliminación del sistema de tasa 0%, como lo es la satisfacción de nuestros requerimientos como ciudadanos.

Ante la insuficiencia de los recursos públicos y la dificultad de su distribución, debemos erradicar los mecanismos que erosionan nuestro sistema fiscal y por ende la calidad de los servicios que recibimos.

La pérdida de grandes cantidades de dinero es lo que a nuestro parecer provoca la aplicación de un sistema cuyos beneficios se dirigen a un grupo reducido de la población -no siendo el más necesitado-, cuando el beneficio debiera ser general, sin olvidar que existen sectores más desprotegidos que otros, hacia donde el apoyo debe ser mayormente encauzado para lograr el equilibrio entre las marcadas diferencias perceptibles entre los miembros de la sociedad.

Erradicar de fondo los problemas existentes, nos brindará una mayor seguridad de saber que contamos con un sistema fiscal sólido y apto para responder a los cambios y transformaciones permanentes de nuestro país.

CAPÍTULO 1 DE LOS IMPUESTOS.

CONCEPTO DE IMPUESTO.

Los impuestos revisten una especial importancia para todo Estado que pretenda allegarse de recursos destinados a satisfacer las necesidades requeridas por la población, pues significan uno de los rubros que aportan la mayor cantidad de los ingresos recaudados.

No resulta tarea fácil para el Fisco establecer nuevos impuestos o modificar los ya existentes, sin provocar el descontento entre los miembros de la población, pues no es agradable para el contribuyente proporcionar una parte de su ingreso al cumplimiento del mandamiento constitucional previsto en el artículo 31 fracción IV consistente en contribuir para cubrir el gasto público.

Hablar de ésta figura, desde luego conlleva a diferencias de opinión, análisis, críticas, e incluso polémicas.

Actualmente, nuestro país vive una situación nada favorable pues nos enfrentamos a un sistema tributario cuyos impuestos se objetan de elevados, existe un rechazo al pago de los mismos y se cuestiona el destino de los recursos obtenidos a través de estos.

Aunado a ello, somos testigos de discrepancias políticas que no hacen mas que entorpecer el camino de las reformas necesarias para llevar a cabo de mejor manera el cumplimiento de los fines estatales.

Dada la importancia de los impuestos, su estudio ha resultado del interés de diversos doctrinarios cuyas aportaciones a lo largo de la historia nos permiten verificar el interés asignado a ésta figura en el mundo entero.

Para referirnos al tema, primeramente debemos atender a su derivación etimológica. Así, Narciso Sánchez Gómez asienta que la palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, entendida como tributo o carga.¹

El maestro Flores Zavala en su libro "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" hace alusión a diversas definiciones, por ejemplo: para Eheberg "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."²

La figura del impuesto es concebida como una prestación, pues su pago no significa para el sujeto pasivo recibir algo concreto o específico, de manera inmediata y directa.

Su establecimiento corresponde a la necesidad estatal de adquirir recursos destinados a cubrir fines y objetivos sociales siendo las leyes el medio para otorgar certeza en cuanto a su creación, características y elementos, para no dar lugar a arbitrariedades y abusos por parte de las autoridades.

¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 74.

² Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 32ª ed., Porrúa, México, 1998, cap. II.

La existencia de los impuestos debe tener un motivo, una razón de ser, alejada de intereses particulares o caprichos de quienes detentan el poder, buscando la satisfacción de necesidades y reclamos sociales.

El pago de un tributo reviste un carácter de obligatoriedad. En este aspecto, las personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho imponible de la obligación, estarán obligados a realizar el pago correspondiente, teniendo el Estado la posibilidad de exigir su cabal cumplimiento, si acaso el contribuyente se negare a contribuir, pues no queda a voluntad y decisión del contribuyente efectuar o no el pago.

Nuestra legislación contempla una noción de impuesto que es necesario referir. Es pues el Código Fiscal de la Federación –artículo 2º, fracción I – el ordenamiento donde se establece que los impuestos “son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

Cabe señalar que nuestra legislación no proporciona una verdadera definición de impuesto, limitándose únicamente a especificar que es una contribución, sin establecer con exactitud su naturaleza. Por ello consideramos más apropiado hablar de *prestaciones*, pues su pago no implica para el sujeto pasivo un beneficio directo e inmediato, siendo ésta la característica que nos permite diferenciarla de las demás contribuciones, evitando la necesidad de recurrir a la exclusión, para lograr un mayor entendimiento de nuestras –ya de por sí confusas– disposiciones fiscales.

No debemos olvidar que el establecimiento de impuestos y de contribuciones en general obedece al mandato constitucional establecido en el artículo 31 fracción IV donde se indica como obligación de los mexicanos la de contribuir al gasto público, así de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De ésta disposición constitucional se desprende que los impuestos también deberán ser proporcionales y equitativos, entendiendo a un impuesto como proporcional si las personas obligadas pagan en razón de su capacidad contributiva, siendo además equitativo si el cobro del mismo se da en igualdad de circunstancias; indicando la importancia de establecer en leyes de carácter general, obligatorio e impersonal las contribuciones que permitirán al Estado dotarse de medios necesarios para prestar servicios públicos.

Podemos entender entonces a los impuestos como prestaciones establecidas por el Estado, de pago obligatorio para todas aquellas personas físicas y morales cuya situación se ajuste a la prevista en ley.

Sus elementos deberán señalarse a través de normas jurídicas apegadas a los principios constitucionales con la intención de garantizar a los gobernantes un ámbito de justicia y respeto a sus derechos, por lo que más adelante se tratarán en específico estos aspectos.

CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

La elaboración de diversas categorías en las que se han clasificado los impuestos tiene por objeto facilitar el estudio y comprensión de los mismos.

El conocimiento de los rasgos de un tributo, sus ventajas y desventajas, brindan la posibilidad de determinar las conveniencias para un Estado como para sus gobernados, de la implementación de un impuesto.

Se debe atender a la situación imperante en un país, expectativas y funcionamiento del sistema tributario, para saber si la adquisición de recursos deberá sustentarse en ciertos tipos de impuestos, sin descartar otras maneras de allegarse de los medios necesarios para satisfacer las necesidades exigidas.

Conforme a las clasificaciones que a continuación se tratan, es posible adquirir una visión acerca de los impuestos más benéficos, los más productivos para el Estado, si acaso son justos para los contribuyentes, cuales son sus fines y desde luego consecuencias.

Su estudio permitirá tomar en cuenta el impacto o reacciones sociales a efecto de mejorar la regulación de los tributos existentes en espera de incrementar la recaudación fiscal, eliminar aquellos que no otorguen al gobierno los resultados esperados en cuanto a recaudación, sin dejar a un lado la aceptación por parte de los gobernados, a fin de evitar un descontento o rechazo social, un aumento en la evasión fiscal buscando la mejor opción para todos.

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

La clasificación que nos atañe es una de las más recurridas para explicar las diferencias entre los impuestos existentes, atendiendo a la incidencia de los mismos.

Se considera que los impuestos directos tal como el Impuesto Sobre la Renta, inciden sobre la persona que paga el gravamen mientras que los indirectos recaen en última instancia sobre el consumidor final, no así sobre el sujeto del impuesto que está en posibilidad de efectuar la traslación del mismo, dicho de otra manera, tiene la alternativa de transmitir la carga tributaria a otras personas. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Se hace referencia a ciertas ventajas y desventajas que implica la existencia y creación de algún tipo de impuesto ubicado dentro de la mencionada categoría.

Para los impuestos directos se señalan los siguientes beneficios:

- Certeza en cuanto al sujeto que paga el gravamen, que deriva en una idea de los recursos que puede adquirir el Estado.
- Procuran una mayor justicia fiscal, mediante el establecimiento de exenciones y deducciones atendiendo a la calidad del contribuyente.
- Estabilidad en su comportamiento, es decir, que con motivo de una crisis no presentan una caída o baja considerable en su recaudación.

Por lo que refiere a los inconvenientes se presentan los siguientes:

- Descontento del contribuyente, pues aunque el pago de impuestos signifique un rechazo y desagrado social –con independencia de la clase de gravamen a tratar– implica el conocimiento de lo que se paga sin recibir algo concreto e inmediato a cambio, teniendo como efecto la resistencia al pago.

- Tienden a incrementar la evasión pues el contribuyente al percatarse de lo que debe pagar, se rehúsa a desprenderse de una porción de su ingreso, sin recibir un beneficio directo y mucho menos si se duda que las necesidades sociales sean resueltas, pues no se percibe una mejora en los servicios que presta el Estado.

- Resistencia del contribuyente al incremento del gravamen, pues como se ha mencionado, percibe lo que debe pagar.

En cuanto a los impuestos indirectos, se indican los siguientes aspectos a favor:

- El consumidor no se percata de la cantidad que deberá pagar, misma que va incluida en el precio del bien gravado; agreguemos a ello lo confuso de nuestras leyes que deriva en un desconocimiento o poco entendimiento de las cuestiones fiscales.

- Menor resistencia del contribuyente a la elevación del gravamen, pues al estar incluido en el precio, no se distingue cuanto se debe pagar, argumentándose que es posible establecer precios elevados, sin que existan protestas por parte de sujetos obligados a efectuar el pago del tributo.

En cambio, se hace referencia a éstas desventajas:

- Suponen una injusticia por considerar que las personas con ingresos bajos, destinan mayor parte de su ingreso al consumo de artículos de primera necesidad.
- Restricción de los consumos en tiempos de crisis.
- Producen un desaliento social ante precios elevados, que tiene como consecuencia una reducción en la demanda de bienes, provocando incluso la adquisición de artículos de baja calidad, pero a menor precio, fomentándose el incremento de la piratería y de manera general un desequilibrio en el desarrollo económico del país.

IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.

Respecto a ésta clasificación, se advierte que los impuestos reales son aquellos que atienden a la cosa objeto del impuesto sin tomar en cuenta a la persona considerada como sujeto del impuesto, mientras que los impuestos personales, se caracterizan por centrar su atención respecto de la persona que deberá efectuar el pago del gravamen. A manera de ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado se ubica dentro de aquellos, mientras que el Impuesto Sobre la Renta se sitúa dentro de los últimos.

En relación a los impuestos personales, se considera que tienden a lograr una mayor justicia tributaria, pues al tener conocimiento sobre la calidad de los contribuyentes, se pueden establecer exenciones que tengan por finalidad atender a la capacidad contributiva de los sujetos obligados en el entendido de que se pague en razón de la riqueza.

Por su parte los impuestos reales entrañan para el Fisco mayores ingresos, pero presentan la desventaja de resultar molestos para el contribuyente por lo que hace a tasas elevadas y pocas exenciones aplicables.

Consideramos necesario resaltar que el establecimiento de exenciones dentro de nuestras disposiciones fiscales –hábese de impuestos reales o personales– no implican un beneficio aplicable solamente a las personas de bajos ingresos, pues ante las elevadas tasas que presentan los impuestos en nuestro país, los contribuyentes buscan la manera de pagar menos, favoreciéndose sin tener necesidad de ello, o lo que es más grave, nuestras leyes prevén exenciones que en nada ayudan al menos favorecido.

IMPUESTOS GENERALES Y ESPECIALES.

Se habla de impuestos generales cuando estos gravan actividades que aún cuando distintas, son de la misma naturaleza. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

Los impuestos especiales atañen a determinadas actividades, como el Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS “AD VALOREM”.

Ésta clasificación alude por una parte a los impuestos específicos considerados como aquellos que toman en cuenta unidades de medida, calidad y cuantía del bien objeto del impuesto, mientras que los impuestos ad valorem se expresan en términos porcentuales atendiendo además al valor del bien y son considerados como más justos, esto implica que quienes

deseen obtener cosas a un precio elevado, deberán pagar más impuestos, cabe señalar que en la Ley de Comercio Exterior, se prevé dicha clasificación.

Además se habla de otra categoría: la de impuestos mixtos que son la combinación tanto de los impuestos específicos, como de los impuestos ad valorem, pero para efectos doctrinales y mejor entendimiento de nuestros impuestos solamente se hace referencia a los impuestos específicos y ad valorem.

IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

Podría pensarse que la creación de impuestos únicamente obedece a la idea de adquirir recursos para la satisfacción de necesidades, es decir, la persecución de un objetivo meramente fiscal.

Como instrumento importante para el desarrollo del país, la implementación de un impuesto puede destinarse a otros propósitos diversos al financiero y que más adelante detallaremos al hablar de los fines del impuesto, podemos adelantar que se pretende —con los fines extrafiscales— frenar o fortalecer ciertas actividades significativas para el rumbo de las finanzas públicas.

EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

Los efectos de los impuestos guardan una estrecha relación con la clasificación de los mismos pues es importante considerar la productividad y finalidades que persigue un impuesto de conformidad con las categorías antes aludidas.

Como hemos mencionado, también es necesario indagar sobre el grado de justicia alcanzada con ciertas categorías de tributos a efecto de realizar reformas tendientes a mejorar la situación de un Estado.

Si se pretende crear un nuevo impuesto, no se puede descartar el análisis de sus efectos pues significan un aspecto trascendental para determinar las ventajas y desventajas de su establecimiento.

En consecuencia, para el Estado debe significar una necesidad imperante el efectuar un examen de los alcances que pueden presentarse en torno a la figura del impuesto, para saber cuales serán las reacciones económicas, sociales e incluso políticas que pudieran originarse con motivo de su implementación.

Por esto, la recaudación de ingresos no resulta una labor fácil si consideramos que las expectativas deseadas pueden cambiar su rumbo, atendiendo a la situación interna de un país respecto de cuestiones políticas, económicas, sociales, etc., así como al comportamiento de las economías a nivel mundial cuya movilidad y naturaleza cambiante no permite determinar a ciencia cierta los resultados y buena aceptación de un tributo dirigido a los gobernados.

Es necesario entonces, analizar toda una gama de probables resultados, si la intención del Fisco es incrementar los niveles recaudatorios ya que de no atenderse, pueden ocasionar un grave desequilibrio económico en perjuicio de los gobernados quebrantando el deseo de lograr un ámbito armónico donde la prestación de servicios públicos y cumplimiento de reclamos sociales sea la principal prioridad de los dirigentes públicos.

Emilio Margáin habla de los efectos de los impuestos que no se pagan, al igual que de impuestos que son pagados.³

Por lo que concierne a los impuestos no pagados, tienen para el autor, 2 efectos a saber:

- Evasión ilegal en el pago; misma que puede manifestarse mediante el contrabando, esto es, la entrada o salida de mercancías sin cubrir los impuestos aduaneros correspondientes, o bien en el fraude fiscal, cuando el contribuyente elude en todo o en parte el pago de impuestos mediante engaños o errores cometidos por la Administración Pública.

- Remoción o evasión legal del pago; ante los elevados gravámenes existentes, prefiriendo el contribuyente trasladarse a otro lugar para evitar el pago del nuevo o mayor impuesto, o bien no realizando actos que generen un crédito fiscal, que no se desearía pagar.

Si hablamos de los impuestos que son pagados el efecto es el siguiente:

- Traslación del gravamen; que se verifica en 3 fases:

1. Percusión o impacto del impuesto: esto quiere decir que el impuesto recaerá sobre el sujeto señalado por la ley como contribuyente.

2. Traslación del impuesto: que implica pasar la carga del tributo a otra persona, teniendo como modalidades la protraslación

³ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª ed., Porrúa, México, cap. VIII.

(cuando el contribuyente transmite al consumidor la carga de los actos o actividades que haya efectuado) y la retrotraslación (cuando el consumidor transmite el impuesto a aquél que vende o presta servicios).

3. Incidencia del impuesto: se refiere a la persona que en última instancia efectuará el pago del impuesto.

Algunos otros efectos que también se estudian son:

- Difusión del impuesto; que se manifiesta en una disminución de la renta o capital del pagador del gravamen, después de presentada la incidencia, que tendrá como resultado un menoscabo en la capacidad de compra del sujeto que por consiguiente, se limitará al adquirir bienes o dejará de comprarlos.

- Utilización del desgravamiento; se observa cuando se elimina un impuesto o se disminuyen las cargas fiscales, con la intención de proteger a los sectores de bajos ingresos, aunque creemos también pudiera beneficiar a quienes busquen una ventaja sin tener necesidad de ello.

- Absorción del impuesto; cuando el contribuyente no realiza la traslación del impuesto, sino que absorbe su pago.

- Amortización; implica incluir el impuesto al precio del gravamen, reduciendo previamente el valor del bien, para evitar una elevación de costos.

- Capitalización; que implica una reducción en el impuesto sobre una inversión, teniendo como consecuencia un aumento de la productividad, esto significa que a menor impuesto, mayor será el valor de la productividad.

- Otro efecto señalado por Sergio Francisco de la Garza es el de la remoción; que implica para el contribuyente un aumento en su productividad, mejor uso de la mano de obra, de los materiales, difusión de su negocio, con el objetivo de vender más y así poder recuperar lo destinado al pago de impuestos.⁴

Además de los efectos financieros, debemos atender al impacto social e inclusive político que se ocasiona con motivo del nacimiento o modificación de un tributo. Es imposible aislar el impacto económico de un tributo sin creer que no repercutirá en otros aspectos también importantes para un país.

Podemos mencionar como efectos no precisamente económicos los siguientes:

- Malestar social, si la población no percibe una mejora en los servicios proporcionados por el Estado, mismos que deben ser satisfechos a través de lo que ingresa mediante el pago de impuestos.

Por ello es importante evitar la implementación de tributos elevados pues además de un rechazo de la población tendrán como consecuencia una disminución en la recaudación de los impuestos.

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., Porrúa, México, p. 399.

- Fomento de actividades no deseadas como la piratería, pues la gente prefiere adquirir bienes a menor precio aún cuando su calidad sea dudosa, desventaja que hemos señalado para los impuestos denominados indirectos en caso de existir crisis financieras cuando el consumo de bienes se restringe.

- Desconfianza de la población respecto del desempeño de los gobernantes, ante constantes cuestionamientos sobre la honestidad y transparencia en el desarrollo de sus funciones.

- Incremento del abstencionismo político pues los gobernantes no confían en sus dirigentes, amén de las constantes discusiones y luchas por conservar el poder, atendiendo a intereses de ciertos grupos, retrasando o dejando a un lado las tareas que deben cumplirse en beneficio de la sociedad.

- Aumento del desempleo, pues el no pago de impuestos, o la implementación de tributos elevados afecta el correcto funcionamiento de la economía nacional, la productividad, etc.

Como vemos, la creación de impuestos no debe atender al simple hecho de implementarlos; se debe reflexionar sobre la reacción que tendrá la población, considerado los aciertos, carencias y defectos que presenta nuestro sistema tributario.

Se deben evitar discusiones que en lugar de buscar una mayor y mejor recaudación de impuestos, tengan por objeto buscar popularidad política por parte de los funcionarios públicos olvidando la necesidad de modificar y mejorar el sistema tributario.

Es necesario fomentar una conciencia fiscal en el contribuyente, para evitar la evasión, pero ¿qué se puede esperar o exigir si el que paga no percibe una mejora en la prestación de servicios que brinda el Estado?

Consideramos necesario examinar los tributos existentes, partir de los cimientos, buscar una mejora y evitar la creación de nuevos impuestos, sin reconocer los errores de que adolece nuestro sistema tributario. Se debe mirar hacia las acciones pasadas para saber si las actuaciones del gobierno han sido acertadas, para saber si la elección de cierto tipo de impuestos fue la correcta, considerando el presente y mirando en un futuro en busca de un avance, desarrollo y evolución de nuestro sistema fiscal.

FINES DEL IMPUESTO.

Los impuestos deben tener una razón de ser, un motivo que permita al Estado justificar su existencia, las metas y objetivos esperados con su nacimiento a la vida jurídica. De no ser así, estaríamos ante un gobierno tirano, injusto; donde el respeto a los derechos de las personas fuese la última de las prioridades.

Adquirir medios suficientes para otorgar servicios públicos eficientes es sin duda la principal finalidad por la cual se establecen los impuestos.

Nuestra Constitución Política advierte –artículo 31 fracción IV– que una de las obligaciones de los mexicanos, es la de contribuir al gasto público. Por ello, se considera el fin de todo impuesto en efecto es brindar al Estado recursos para cumplir con sus objetivos. Sin embargo, los teóricos exponen que no es finalidad única de los impuestos, la de cubrir el gasto público.

Así, se piensa en un propósito diverso al financiero, bien sea el de contrarrestar el desarrollo de actividades nocivas, el favorecimiento de otras o la protección de la industria nacional.

Se habla pues de una finalidad fiscal o extrafiscal de los impuestos, recordando que ambas categorías son estudiadas como parte de la clasificación que de los impuestos se ha realizado. A continuación, se hace referencia a las diversas finalidades perseguidas como consecuencia de la creación de un tributo:

- Impuestos con finalidad exclusivamente fiscal: esto es que el objetivo perseguido es únicamente obtener recursos para cubrir los gastos del Estado.

La mayoría de los impuestos, a consideración de los doctrinarios, persiguen un objeto fiscal. En este sentido, una de las mayores preocupaciones de todo gobierno es adquirir recursos tendientes a lograr el bienestar social, siendo el cobro de impuestos una importante fuente de ingresos.

- Impuestos que al establecerse tienen un fin fiscal, pero cuyo rendimiento será aplicado a satisfacer fines especiales.

- Impuestos cuya finalidad es mixta: tanto fiscal como extrafiscal. Se observan fines de ésta índole en materia aduanera, donde además de cumplir un objetivo financiero buscan la protección de la industria nacional, el desarrollo de alguna actividad.

Cuando los impuestos aduaneros son excesivos, se cree que en lugar de beneficiar al mercado nacional lo afectan pues se disminuye la competencia leal respecto de mercancías extranjeras.

- Impuestos cuyo fin específicamente es extrafiscal: se crean a sabiendas de que el Estado no percibirá ingresos. Por ejemplo, el establecimiento de impuestos aduanales muy elevados, para evitar la entrada o salida de mercancías buscando la protección de la economía nacional.⁵

Se busca con estos impuestos fomentar y apoyar ciertas actividades consideradas benéficas para el país, o bien abatir el desarrollo de ciertas situaciones no aptas para el progreso del país.

Visible es ésta finalidad en la tesis de Pleno de la Suprema Corte N° P./J. 18/91 que dice:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos.

⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. cit., pp. 287-292.

Vemos pues que la adquisición de recursos financieros no es el único de los fines de un impuesto; existen además finalidades tendientes a fomentar el correcto funcionamiento del país con apego a las disposiciones y mandatos establecidos en nuestra Carta Magna para evitar un quebranto a las garantías de los gobernantes como consecuencia del mal ejercicio de las funciones públicas.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

La relación entre gobernantes y gobernados debe efectuarse con base en el respeto, orden y conciencia del papel que cada uno aporta para el buen funcionamiento de toda nación.

En una constante búsqueda de justicia y armonía sociales, corresponde a aquellos que detentan el poder, tener presente el objetivo de solucionar las necesidades requeridas por la población con apego a disposiciones legales que impidan observar actuaciones arbitrarias o injustificables.

Por ello, el reconocimiento a los derechos de todo individuo encuentra en nuestra Ley Suprema un respaldo orientado hacia la existencia de seguridad jurídica para los gobernados y a la vez un límite a toda actuación de autoridad que pretenda incurrir en excesos.

En materia de impuestos, el apego a los principios establecidos en nuestra Carta Magna determinará la correcta recaudación de los mismos, por medio de leyes cuyo contenido sea razonable y congruente con las disposiciones constitucionales existentes.

Resulta por tanto de suma importancia, el estudio de los principios o bases fundamentales sobre las que se edifica la actividad tributaria del Estado y que deben ser la principal inspiración de nuestros legisladores al momento de crear o reformar un impuesto.

En el artículo 31 constitucional, concretamente su fracción IV encontramos el mandato más importante para el estudio de la materia fiscal y del que se desprenden tres principios a tratar: Legalidad, Reserva de Ley así como Proporcionalidad y Equidad de los impuestos.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La salvaguarda a los derechos de todo gobernado no puede ser objeto de abusos, quebrantamientos o transgresiones por parte de los dirigentes de un Estado.

No puede darse cabida a la aplicación de leyes al antojo de quien detente poder, mucho menos de aquellos cuya influencia política, económica o de cualquier otra índole pueda cambiar el sentido u observancia de nuestras disposiciones jurídicas.

Si de impuestos se trata, la existencia de normas obligatorias, generales e impersonales otorga al particular una protección a sus derechos y a la vez un límite a la actuación de nuestros funcionarios.

No imaginamos la creación de impuestos de un momento a otro por la mera ocurrencia de quienes, no teniendo facultad para ello, pretendan adquirir recursos sin justificar su origen, motivo y destino.

En este sentido, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política Federal prevé como obligación de los mexicanos la de contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa dispuesta por las leyes.

Luego entonces, el principio de legalidad indica la necesidad y exigencia de establecer contribuciones por medio de normas jurídicas que reúnan ciertos requisitos a saber:

- Los impuestos deben preverse en leyes de carácter general, obligatorio, abstracto e impersonal en el entendido de que éstas no se dirijan a una persona en concreto, pues su expedición atañe a toda la colectividad, evitando realizar distinciones de raza, religión, sexo, condición social , etc.

Es de gran importancia expedir normas jurídicas con ciertas características y lineamientos para impedir el beneficio de ciertas personas, al gozar de privilegios que violenten los derechos de otros. Siendo obligación de los contribuyentes la de pagar impuestos, es necesario atender a las diversas situaciones consideradas como generadoras de la obligación contributiva para efectuar el pago de los impuestos correspondientes.

- El objeto de las contribuciones determinadas en ley debe ser el de cubrir el gasto público.- En este aspecto, existe una estrecha vinculación entre el gasto público y las contribuciones, pues no habrá gasto si no hay contribución.

Lo recaudado por virtud de las contribuciones debe atender a un destino cierto que permita al Estado satisfacer de la mejor forma posible todas las demandas sociales, siendo éste el sentido u orientación del gasto público.

De ahí la relación entre lo pagado por el contribuyente y la solución a necesidades en materia educación, salud, seguridad, procuración de justicia, etc., no sólo en cantidad sino en calidad de la prestación de los servicios.

Por consiguiente, el manejo honesto, correcto y cuidadoso de los ingresos públicos evitará enriquecimientos ilícitos o desconfianza entre los miembros de un Estado respecto al curso de los recursos adquiridos.

- Las leyes habrán de evitar la doble o triple tributación, si estamos en el entendido de que nuestra Ley Suprema refiere distintos niveles de gobierno, procurado una recaudación y repartición de recursos correctamente organizada.

En igual forma, con base en el principio de legalidad, la obligación de pagar impuestos debe precisarse en leyes donde se indiquen los elementos de la imposición tales como: sujeto, objeto, base, tasa, tarifa o cuota y época de pago, de los cuales haremos referencia más adelante.

No obstante, es importante mencionar que todo impuesto debe especificarse en cuanto a sus puntos básicos para saber si se está obligado o no a su pago, conociendo la manera de efectuar el pago así como la época para cumplir con las obligaciones tributarias, teniendo en consecuencia una certeza jurídica sobre el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria y el correcto ejercicio de las funciones asignadas a los

representantes del poder público al establecerse de antemano las disposiciones que habrán de acatarse y respetarse por parte de todos sus destinatarios. El respeto a este y otros principios determinará la eficacia y buen funcionamiento del sistema jurídico reflejándose un ambiente donde la correcta expedición de leyes habrá de lograr una conciencia entre los contribuyentes sobre la importancia de pagar impuestos y elevando por tanto la recaudación fiscal.

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

La creación de leyes debe sustentarse en lineamientos que otorguen a las autoridades, previamente determinadas, la facultad de darles origen.

Los impuestos no pueden nacer en un ámbito de arbitrariedades provenientes de autoridades con cargos que encuentren en el capricho la única frontera a su actuar.

La exacta asignación y obediencia de las atribuciones otorgadas a los detentadores del poder público, procuran una organización estatal efectiva, donde el respeto al desempeño de las funciones públicas resuena en la existencia de armonía y justicia sociales.

Hemos señalado la importancia de establecer en ley los tributos que habrán de proporcionar al Estado recursos para la satisfacción de exigencias solicitadas por los gobernados.

Atendiendo a ello; encontramos en el artículo 73 constitucional, fracción VII, un respaldo de suma importancia para la expedición de leyes que dispongan el modo de contribuir al gasto público acorde con el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Partiendo del enunciado que en la doctrina reza: "no hay contribución sin ley", es trascendente mencionar que toda norma jurídica debe ser emitida por un órgano competente que motive el nacimiento de un impuesto a la vida jurídica.

Así, compete al Congreso de la Unión la posibilidad de establecer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, en virtud de su Potestad Tributaria, entendida como la atribución para poder dictar leyes referentes a dicha materia.

Desde luego, toda disposición jurídica debe seguir un procedimiento de creación, con apego a ciertas reglas previstas en el artículo 72 constitucional concerniente a la iniciativa y formación de leyes.

En esas condiciones, respecto a la materia fiscal, no sólo es importante el establecimiento de contribuciones mediante leyes que prevean los elementos básicos de un gravamen para determinar su exigibilidad de pago; sino además, que los preceptos legales hayan sido creados con apego a disposiciones constitucionales relacionadas con la manera de discutir y aprobarlas por un órgano estatal competente, en ejercicio la función legislativa.

En el ámbito Federal, como se ha indicado, la facultad de legislar en materia de impuestos compete al Congreso de la Unión, sin embargo,

debemos atender a la existencia de niveles distintos de gobierno. Por tanto, cabe mencionar que las legislaturas de los Estados dentro de su ámbito de actuación, están en posibilidad de dictar leyes tendientes a cubrir sus gastos públicos.

Sin embargo, se discute sobre la potestad tributaria de los Estados ya que no existe una regulación expresa que contenga las materias específicas y correspondientes a esta esfera de gobierno; la discusión también atañe a los municipios y en este aspecto es importante realizar un análisis sobre la exacta asignación de las actividades que deberán ser gravadas dentro de cada una de las esferas de gobierno existentes.

La obediencia de este principio permitirá combatir leyes que pretendan expedirse sin apego a las reglas concernientes al proceso legislativo previstas en nuestra Constitución, y en este sentido la delimitación de funciones tiene por fin evitar la concentración de facultades que se traduzca en una creación de leyes perjudiciales para la sociedad.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Las personas obligadas a contribuir al gasto público, deberán hacerlo de manera proporcional y equitativa según lo dispongan las leyes, conforme lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

El tema de la proporcionalidad y equidad ha significado para los doctrinarios diferencias en cuanto a su estudio. Por una parte se considera que al hablar de este tema hay que referirnos a un sólo concepto; otros en cambio creen que es más conveniente hablar de dos ideas distintas.

Se considera que la proporcionalidad y equidad como una sólo idea tienen como inspiración el principio propuesto por Adam Smith en su obra "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones", denominado Principio de Justicia, traducido en la posibilidad de contribuir al sostenimiento del Gobierno por parte de los ciudadanos en proporción a sus ingresos y del cual trataremos más adelante.

Otros en cambio, tratan por separado tanto a la proporcionalidad como a la equidad, por considerar que son conceptos distintos, y que habrán de definirse con independencia por tener características distintas.

Así, en virtud de la proporcionalidad, las personas deben contribuir o tributar en razón de sus posibilidades económicas. Este concepto se relaciona con la capacidad contributiva de las personas, pues se deberá pagar un impuesto en razón de la riqueza de las personas.

Si la imposición es demasiado elevada y no se atiende a la situación económica de los contribuyentes, ello derivará en un descontento y rechazo al pago de impuestos, fomentando la evasión fiscal y por consiguiente una baja recaudación.

Por otra parte, hay equidad si existe un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales. Ello implica que las personas obligadas al pago de un mismo impuesto, en virtud de las mismas circunstancias o aspectos que dan lugar a la causación del impuesto, deban ser tratadas con igualdad recibiendo consecuentemente el mismo impacto al cumplir con sus obligaciones tributarias.

En este sentido, la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia N° P./J. 24/2000, aprobada en sesión privada celebrada el 29 de febrero de dos mil, refiere lo siguiente:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

Es importante reflexionar sobre la capacidad de los contribuyentes, pues sería erróneo implementar tributos elevados, sin que ello implique para el Fisco la garantía y certeza de elevar la obtención de recursos; se deben buscar otras maneras de incrementar los ingresos y no considerar que el establecimiento de impuestos sea la única opción.

Creemos necesario analizar y verificar si el de lo recaudado por concepto de impuestos tiene por finalidad satisfacer efectivamente las necesidades reclamadas por la sociedad o si por el contrario, solventan actuaciones no productivas o nada favorables para el desarrollo del país y solamente concluyen en la concentración de poder en unos cuantos.

El pago de impuestos no es cuestión de agrado para el que contribuye, no es fácil para nadie desprenderse de lo que se ha conseguido; por lo tanto, el Estado juega un papel trascendental si se desea conseguir la confianza y conciencia tributaria de los gobernantes. Se debe actuar con honestidad, buscado que los funcionarios adquieran el compromiso de rendir cuentas justas y conocidas por todo aquel que quiera indagar sobre el rumbo de lo pagado. La proporcionalidad y equidad de los impuestos derivará en un ámbito con mayor justicia tributaria, donde la consideración de las diversas posibilidades económicas permita al Estado lograr un equilibrio social.

ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

Las partes esenciales de todo impuesto deben establecerse por medio de ley de manera precisa, para evitar injusticias respecto de su aplicación y cobro. En este aspecto, la observancia de los principios constitucionales juega un papel trascendental.

Se busca crear leyes generales, abstractas y obligatorias emanadas de procesos legislativos apegados a las disposiciones constitucionales. Por otro lado, la inclusión de los elementos y rasgos de un tributo en normas jurídicas dan la posibilidad a los obligados al pago, el conocimiento cierto de sus deberes para un correcto cumplimiento de los mismos. Todo impuesto debe obedecer también a la proporcionalidad y equidad exigida por nuestra Ley Suprema; en consecuencia, habrá de tomarse en cuenta la posibilidad económica de las personas para saber en razón de cuánto pueden contribuir.

En este aspecto, los contribuyentes al tener conocimiento de los elementos básicos de un impuesto están en posibilidad de exigir una aplicación adecuada conforme lo señalan las leyes y saber además si el impacto recibido con motivo del pago es el mismo para todos aquellos que se encuentren en las mismas circunstancias al cubrir cierto impuesto. Por ello, es importante saber cuáles son los elementos de la imposición, o solamente para conocer lo que se grava, de qué manera o la temporalidad con que se paga; pues también es importante saber si los tributos van encaminados a lograr una verdadera justicia fiscal. Así tenemos que el sujeto, objeto, base; tasa, tarifa o cuota y época de pago, son rasgos medulares de los impuestos, mismos que a continuación se detallan.

SUJETO.

Al referirnos al sujeto del impuesto, es necesario distinguir entre aquel que efectúa el cobro o pago de un impuesto.

Se habla entonces de sujeto activo entendido como la entidad de derecho público facultada para exigir el pago de un gravamen, es decir, el acreedor del impuesto.

En nuestro país, dicha facultad está conferida a la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, dentro de su respectivo ámbito de actuación; para exigir el cobro de un tributo. Refiriéndonos al establecimiento de leyes que den nacimiento a un impuesto, compete solamente a la Federación y Estados tal facultad, pues los Municipios deben ajustarse a lo que dispongan las legislaturas estatales.

Si de sujeto pasivo se trata; son las personas físicas y morales mexicanas o extranjeras, las encargadas de efectuar el pago del impuesto correspondiente siempre y cuando coincida la situación de una persona con el supuesto previsto en ley, considerado como hecho generador de la obligación tributaria.

La Federación, estará obligada a pagar contribuciones sólo cuando las leyes lo señalen expresamente conforme a lo dispuesto en el artículo 1º, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación.

Además de los sujetos activo y pasivo, existen terceros solidarios o sujetos pasivos indirectos quienes tendrán la obligación de cubrir un impuesto a nombre del llamado sujeto pasivo principal del impuesto.

En este sentido, corresponde a los terceros solidarios actuar como auxiliares o colaboradores de la Administración Pública, que por mandato de ley, deberán determinar, retener, cobrar y enterar el monto de un tributo.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, señala un listado de personas consideradas como responsables solidarios. A manera de ejemplo encontramos a: “Los retenedores y personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones” (fracción I).

OBJETO.

El objeto del impuesto es la situación de hecho prevista por la ley como generadora de una obligación fiscal, es decir, “lo que la ley grava”.

Dependiendo de cada impuesto, la ley aplicable deberá contener los supuestos que dan lugar a la aplicación de un tributo y tener el conocimiento de quiénes estarán obligados a pagar uno u otro impuesto, por ejemplo, tratándose del Impuesto al Valor Agregado, los actos o actividades siguientes constituyen el objeto de dicho gravamen:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

El objeto del impuesto debe establecerse de forma clara y detallada con la intención de evitar incertidumbre para el contribuyente, y por tanto, abusos de autoridad.

BASE.

Entiéndase por base, la cantidad o monto que deberá tomarse en consideración para determinar el impuesto a pagar, aplicando la tasa, tarifa o cuota especificada en la ley del tributo que se trate, siguiendo la mecánica indicada para realizar el cálculo del impuesto.

A manera de ejemplo, refiriéndonos al Impuesto al Valor Agregado, la base del impuesto será el valor de los actos o actividades pactadas.

TASA.

La tasa es el porcentaje aplicable a los valores que señala la ley aplicable a determinado impuesto.

La cantidad expresada mediante tanto por ciento es fija, por lo que el monto del impuesto dependerá de la base imponible que la ley establezca.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una tasa general de 15%, otra de 10% aplicable a actos realizados en zonas fronterizas, y una tasa de 0% aplicable a los casos que la ley del impuesto en mención indica.

En este caso, el monto a pagar dependerá del valor de los actos o actividades señalados en la ley (base del impuesto); por ejemplo: si el valor de la operación es de \$1000.00 y aplico la tasa general de 15%, tendré que pagar la cantidad de \$150.00 por concepto de dicho impuesto.

TARIFA.

Se refiere a la división en fracciones que se hace de la base imponible del impuesto, estableciéndose secciones o rangos en consideración a un límite superior e inferior.

De este modo, el contribuyente se colocará dentro de la categoría correspondiente al monto de la base gravable efectuando el cálculo del impuesto atendiendo a una cantidad mínima y máxima indicada para cada renglón de la lista.

Encontramos una muestra de su uso en la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

CUOTA.

Se habla de cuota, cuando el impuesto deberá ser pagado, atendiendo a determinadas unidades de medida. Por ejemplo: \$24.92 por litro de ron, \$20.14 por litro de vodka, etc.

ÉPOCA DE PAGO.

La época de pago dependerá de cada impuesto, por lo cual se deberá recurrir a las leyes que los prevean con el fin de saber cuando hay que pagar, considerando si se es persona física o moral, si el pago es provisional o definitivo, según los diversos regímenes existentes, las excepciones que las leyes señalen, etc.

PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

El estudio y concepción de los impuestos ha reflejado, a lo largo de la historia, la situación e ideas imperantes en diversos momentos de la misma.

Se sabe por ejemplo, de los abusos existentes en las monarquías absolutistas, obedeciendo el cobro de impuestos, a excesos y caprichos absurdos por parte de gobernantes realmente autoritarios.

Con el fin de no vivir en la incertidumbre y evitar excesos de poder como antaño, se han propuesto una serie de principios teóricos cuya observancia debe concluir en la certeza jurídica que todo gobernado debe poseer. Las aportaciones realizadas por los doctrinarios, han servido de inspiración para los gobernantes de los Estados, muchas de las cuales se han podido plasmar y materializar a través de normas jurídicas, ideas que inclusive pudieran cambiar el pensamiento de los funcionarios públicos.

En ellos, se ha encontrado una guía para que la creación de impuestos correspondan a las expectativas y deseos de todo Estado, ello en busca justicia y certeza tributarias.

Aún cuando diversos doctrinarios han realizado estudios sobre los principios que deben regir la existencia y creación de los impuestos, hacemos referencia únicamente a los principios teóricos propuestos por Adam Smith, dada su influencia en el estudio de la materia fiscal a nivel mundial.

PRINCIPIOS DE ADAM SMITH⁶.

Nacido en Escocia, el economista y filósofo Adam Smith ha significado en la historia, un personaje de suma influencia para el desarrollo del pensamiento económico a través del tiempo. Sus ideas han sido estudiadas y pese a las necesarias evoluciones ideológicas tienen una importante resonancia en las economías mundiales.

En su obra titulada “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, aporta para el estudio del Derecho Fiscal, cuatro principios o máximas que a su consideración deben contener todos los tributos en general, mismos que a continuación se detallan.

JUSTICIA.

El principio de justicia implica que los ciudadanos de un Estado –sin excepción– contribuyan en proporción a sus ingresos, a cubrir los gastos del Gobierno. La observancia de este principio derivará en la igualdad o desigualdad de la imposición.

Podemos entonces señalar lo siguiente:

- Todos los ciudadanos de un Estado deben pagar impuestos, de manera proporcional a sus ingresos.- Se habla en la doctrina de una generalidad de los impuestos, luego entonces, nadie puede estar exento de pago.

⁶ Smith, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, FCE, México, 1958, pp. 726-728.

Sin embargo; el entendimiento de este principio, a consideración de algunos, no debe ser riguroso pues la capacidad contributiva de las personas es diversa. Consecuentemente, si la persona percibe ingresos por encima de los mínimos de subsistencia deberá contribuir mediante el pago de impuestos y aquél que no tenga tal capacidad deberá estar exento del pago.

Mientras tanto, otros opinan que las exenciones violan el principio de justicia y no debe haber privilegios, resultando además difícil determinar a cuánto asciende la cantidad mínima para subsistir.

Por ello, el Estado debe analizar si el establecimiento de exenciones verdaderamente beneficiará a personas cuyos ingresos sean bajos; de lo contrario, se reducirá el monto de las percepciones recaudadas por el gobierno reflejándose en la calidad de los servicios prestados por el gobierno.

Por otro lado, el pago de todos y cada uno de los tributos existentes, dependerá de las situaciones consideradas como generadoras de la imposición.

Además, deberá existir una igualdad de trato con relación a contribuyentes cuya situación sea la misma frente a un impuesto, esto implica pagar lo mismo, si la capacidad contributiva es la misma.

- El destino de la misma será cubrir los gastos del gobierno.- En este sentido, los ingresos percibidos por concepto de impuestos deben tener una asignación razonada, justificada y coherente con los fines del Estado.

Corresponde entonces al gobierno, informar a la población sobre la asignación de los recursos adquiridos, evitando irregularidades en su manejo, o enriquecimientos fraudulentos por parte de los funcionarios, logrado un mejor desempeño y eficacia en el cumplimiento de los objetivos planteados.

- Habrá igualdad o desigualdad, según la observancia del principio de justicia tributaria.- La capacidad contributiva de las personas deberá tomarse en cuenta para determinar en razón de cuánto habrán de contribuir.

Quienes deban pagar un mismo tributo y estén en las mismas condiciones señaladas por ley, deberán ser tratados de igual forma pues sería injusto que deban pagar iguales cantidades aquellos que no tengan la misma capacidad contributiva, de ahí la existencia de igualdad o desigualdad en el pago de los impuestos.

CERTIDUMBRE.

Para Adam Smith, existirá certidumbre en la imposición siempre y cuando:

- El pago sea cierto y no arbitrario.- Consideramos que el desconocimiento de la imposición pudiera ocasionar exageraciones o abusos por parte de las autoridades, por ello, es necesario el establecimiento de todo impuesto en forma detallada a través de una ley, para su correcta observancia.

No se debe dar cabida a impuestos cuya aplicación sea contraria a la generalidad, obligatoriedad e impersonalidad exigidas pues se ocasionaría un ámbito de incertidumbre y desconfianza.

- La época, forma, y cantidad a pagar deberán ser precisas, tanto para el contribuyente como para otras personas.- La imprecisión de los elementos del impuesto también puede derivar en excesos de autoridad orientado a cobros excesivos o infundados.

COMODIDAD.

Los impuestos deben recaudarse en la época y forma más conveniente para el contribuyente. Deberá existir por tanto:

- Comodidad en cuanto a la época.- Es necesario atender a las características y naturaleza del gravamen a fin de buscar los periodos más favorables para recaudar los pagos efectuados por concepto de impuestos; en beneficio tanto de los contribuyentes, para que les no resulte tan pesado el pago; como en beneficio del Fisco, a efecto de conseguir mayores ingresos.

- Comodidad en cuanto a la forma.- Si el Estado pretende allegarse de recursos, debe mejorar la manera de pagar impuestos.

Es importante tomar en cuenta que la complejidad y tardanza de los procedimientos de cobro provocan molestia al contribuyente. La claridad y sencillez de los trámites que deban efectuarse, evitarán en cierta medida la evasión fiscal, por lo cual no es recomendable dejar en el descuido este

aspecto. Buscar maneras fáciles de recaudar impuestos permitirá a la población eliminar la idea de que es preferible no pagar.

Por otra parte, el Fisco debe auxiliarse de los cambios y evoluciones tecnológicas que vayan surgiendo, a fin de mejorar la recaudación, sin embargo, antes de implementar nuevos métodos de cobro, es necesario considerar si se cuenta con recursos suficientes para cubrir los gastos que una transformación en el sistema recaudatorio pudiera generar.

ECONOMÍA.

Según Smith, debe existir la menor diferencia posible entre lo pagado por el contribuyente y lo recaudado por el Fisco.

Si la diferencia es grande ello puede deberse a lo siguiente:

- La existencia de gran número de funcionarios cuyos salarios absorban parte importante de lo recaudado.
- El pago de impuestos debe destinarse a actividades productivas, al fomento de la industria; etc., de lo contrario la población se desalentará.
- Los individuos que pretenden evadir sin éxito los impuestos, ven mermada su economía, provocando incluso su ruina, en vez invertir su capital en beneficio propio y de la comunidad.

Es necesario considerar que los impuestos excesivos incitan a la evasión de impuestos. La ley que estimula la evasión, castiga posteriormente a quien la viola; sin remediar verdaderamente los defectos y

errores contenidos en las disposiciones fiscales, y en el sistema tributario en general.

- Se deben evitar las molestias provocadas por las visitas de los recaudadores, reduciendo además el costo que la recaudación ocasiona.

El apego a dicho principio permitirá destinar mayor cantidad de recursos a cubrir el gasto público, tal como lo establece nuestra Constitución Política.

Si las necesidades exigidas por la sociedad son resueltas de modo eficaz, permitirán a la población tomar conciencia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales. Además, los gobernantes habrán de considerar si los impuestos son efectivamente productivos, o si es necesario efectuar reformas en busca del mejor funcionamiento de nuestro sistema fiscal.

El análisis realizado por Smith, en relación a los principios que deben contener todos los impuestos ha trascendido a lo largo de los años, y sus aportaciones han servido de inspiración para los legisladores actuales. Tal ha sido su importancia en nuestro sistema jurídico tributario que se ven reflejados en nuestra Carta Magna en un afán de lograr una correcta distribución de la riqueza con base en el establecimiento de contribuciones cuya finalidad sea la satisfacción de los reclamos hechos por una sociedad que busca mejorar su nivel de vida.

Aunque el paso del tiempo nos hiciera pensar que las ideas de Smith son ya obsoletas, tan sólo confirma la trascendencia de un pensamiento que no puede pasar desapercibido si de impuestos se habla.

CAPÍTULO 2

ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

ORIGEN DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

La imperante necesidad de efectuar un análisis sobre la eficacia del sistema tributario mexicano y no solamente un simple reconocimiento por parte de las autoridades hacendarias de los defectos y problemas que acarrearba la existencia de leyes —entre ellas la ley del timbre— cuya aplicación provocaba molestias excesivas entre los contribuyentes, por traducirse en el cumplimiento de numerosos requisitos para el pago de impuestos, motivaron en el año de 1947, tanto a un llamado dirigido a los causantes para manifestar sus opiniones acerca de las apremiantes reformas que demandaba nuestro sistema impositivo, como a una reunión de carácter fiscal donde se tratarían aspectos importantes para el desarrollo del país considerando —entre otras cosas— las manifestaciones expresadas por los contribuyentes.

Ante un panorama donde la recaudación se sustentaba en elevadas cargas fiscales complementadas con gastos adicionales innecesarios, con leyes cuya aplicación originaba confusión y contradicciones que creaban un ambiente de incertidumbre sobre su correcta observancia; sin lograr acuerdos respecto a la asignación de facultades bien definidas en materia tributaria —propias de cada uno de los niveles de gobierno— se hizo visible la preocupación por combatir la evasión fiscal a efecto de incrementar los recursos destinados a la satisfacción de los reclamos sociales y evitar el descontento perceptible entre los integrantes de la sociedad de esa época.

En aquél momento, era especialmente criticado el impuesto del timbre por sus múltiples e innecesarios requisitos y el contribuyente se encontraba ante un verdadero dilema: cumplir con total desacuerdo e inconveniencia todas las disposiciones de la ley o incurrir en omisiones e infracciones cuya consecuencia era la imposición de sanciones.

El resultado era bastante pesimista pues el rendimiento del impuesto era reducido comparado con las numerosas necesidades del país y ello se debía en gran medida a la resistencia de pago entre los causantes y la desconfianza creada en torno a la figura de los funcionarios.

Tan profundo y generalizado era el sentimiento de disgusto entre la población contra este impuesto que los partidos políticos incluían como parte de sus propuestas en campaña la eliminación de dicho tributo con tal de adquirir mayor aceptación entre los habitantes y consecuentemente un incremento en el número de votos.

Por otra parte, el ambiente bélico originado a consecuencia de la Segunda Guerra Mundial, estimuló en México el desarrollo de actividades cuyo auge pasajero provocó la creación de nuevos impuestos o bien la elevación de los existentes y por consiguiente mayores gastos para el causante.

La falsa idea de un acelerado crecimiento económico dejó en el olvido la importancia de analizar a fondo las fallas de un sistema fiscal sostenido por pilares frágiles. El descuido de la temática tributaria, no hizo mas que acarrear problemas no resueltos a buen tiempo y que como ahora, a falta de soluciones efectivas, se tornan cada vez más complejos.

El Estado debía enfrentar la difícil tarea de incrementar sus recursos y no podía olvidar que en gran medida, el hecho de fortalecer su relación con los contribuyentes significaba una parte importante de las medidas encaminadas a lograr sus propósitos de transformación y modernización.

Era preciso revisar los elementos de un sistema fiscal basado en impuestos obsoletos, poco eficientes para el Fisco y motivo de una gran evasión.

Frente a todos estos sucesos por los que el país atravesaba, se da origen a uno de los gravámenes más importantes en la historia impositiva de México: el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Este impuesto parecía brindar una nueva visión sobre el desarrollo del país, otorgaba la esperanza de cumplir con las expectativas esperadas por el gobierno mexicano y era resultado de una importante colaboración entre contribuyentes y autoridades.

Considerado actualmente el antecesor inmediato de lo que conocemos como Impuesto al Valor Agregado, significó en su momento un instrumento valioso, destinado a resolver una problemática fiscal que por descuido se había empeorado cada vez más.

Por esta razón, subrayamos la influencia que este gravamen ejerció en el desarrollo del país a lo largo de tres décadas –en que experimentó diversas reformas– convirtiéndolo indudablemente en pieza fundamental del rumbo y destino de las finanzas públicas.

CONVENCIÓN NACIONAL DE CAUSANTES DE 1947.

Como parte de la nueva actitud tomada por el gobierno federal bajo el mandato del Lic. Miguel Alemán Valdés, siendo el año de 1947, se intentó promover una mejor comprensión entre los causantes sobre la importancia que tenía el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales y los beneficios que ello acarrearía. El gobierno pretendía mostrar una actitud renovada frente a los contribuyentes basada en la confianza y la disposición de escuchar recomendaciones u opiniones sobre el funcionamiento del sistema tributario con miras a lograr su perfeccionamiento.

El deseo de buscar un acercamiento entre el Fisco y los contribuyentes se vio reflejado también en la invitación dirigida a los organismos representativos de los sectores privados para efectuar un estudio de la política fiscal. Así; por conducto de la Confederación de Cámaras de Comercio, la Secretaría de Hacienda encomendó realizar una Convención Nacional de Causantes donde se pudiera examinar y criticar con toda libertad el sistema fiscal existente y proponer posibles soluciones para optimizar la manera de adquirir y distribuir los ingresos del Estado.

La necesidad de estudiar los graves aspectos padecidos por el régimen fiscal y la intención de colaborar con ideas benéficas para el avance económico del país hicieron posible la realización de ésta Convención Nacional cuyas aportaciones habían de ser tomadas en cuenta por las autoridades si verdaderamente se pretendía combatir los graves defectos de un sistema fiscal sumamente criticado.

El 11 de junio de 1947 el entonces Secretario de Hacienda, Ramón Beteta, planteaba en el discurso inaugural de ésta reunión la importancia de congregar a los contribuyentes para que manifestaran con sinceridad y franqueza dónde se encontraba el mal de los procedimientos del gobierno, como un acto de democracia dirigido a sensibilizar y responsabilizar a los funcionarios sobre las necesidades y reclamos del pueblo.

La celebración de este encuentro representaba para el país un paso significativo, dirigido a terminar con un círculo vicioso entre el Fisco –que consideraba al causante un evasor– y por otra parte el contribuyente ofendido por la impresión que de él se tenía así como por considerar la recaudación complicada, difícil y excesiva.

A decir del Lic. Ramón Beteta, una de las medidas tomadas por el Gobierno Federal para romper con ese círculo vicioso fue suprimir la inspección en la mayoría de los impuestos, aún con el peligro que ello significaba.⁷

Por su parte, el Lic. Jorge I. Aguilar recalca los buenos propósitos de las autoridades, enfocados a transformar la imagen y funcionamiento del Fisco, visibles en un comunicado realizado por el Subsecretario de Hacienda dirigido a los participantes de la mencionada convención donde se planteaba el interés de conocer sus opiniones sobre la creación de un nuevo impuesto que –sustituyendo al impuesto del timbre– recayera sobre las mismas actividades pero de un modo más equitativo y con base en la confianza depositada en los contribuyentes.

⁷ Beteta, Ramón. *Tres años de política hacendaria 1947-1948-1949. Perspectiva y acción*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1951, pp. 136-138.

Los puntos medulares de este comunicado fueron los siguientes:

- Analizar el proyecto relacionado con la presentación de una declaración especial que comprendiese los ingresos obtenidos por comerciantes e industriales en el primer semestre del año en curso (1947), para recabar datos exactos sobre el importe global de las actividades verificadas.

- Suprimir las exigencias fiscales pues implicaban molestias para los contribuyentes.

- Someter a consideración de aquella reunión de causantes la conveniencia de sustituir el impuesto sobre compra-venta consignado en la Ley del Timbre por un impuesto general sobre operaciones practicadas por comerciantes e industriales sin necesidad de expedir documentos que los contribuyentes no expidieran para sus propios usos.

En ese sentido, no se pretendía —a decir del funcionario de Hacienda— tomar decisiones arbitrarias pues era necesario recabar datos para fijar la cuota del nuevo impuesto no siendo onerosa para el contribuyente ni insuficiente para el Fisco. Al respecto, los datos aportados por el impuesto sobre compraventas eran deficientes y la manera de obtener información más completa era mediante una manifestación realizada por los causantes acerca del importe global de sus operaciones en un periodo reciente.

El asunto fue estudiado por la Comisión de Impuestos del Timbre dentro de los trabajos de la Convención Nacional de Causantes y se analizó la conveniencia de aceptar un impuesto sobre ingresos que presentaba la ventaja de eliminar formulismos innecesarios.

Además, se estudió la necesidad de fijar la cuota del impuesto con base en una declaración destinada a obtener información que permitiera establecer un tributo favorable tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.

Las opiniones se hicieron escuchar dentro de ésta reunión y se buscaron beneficios no solamente particulares sino además a favor de un cambio al sistema tributario; reconociendo la importancia de pagar impuestos tomando en consideración la responsabilidad de aportar los recursos necesarios para el buen funcionamiento del Estado Mexicano y con el deseo de que la creación de nuevos tributos pudiera basarse en los principios de equidad, certidumbre, comodidad, elasticidad, suficiencia y economía, así como un apego a las disposiciones constitucionales.

Habiendo finalizado las labores de la Convención Nacional de Causantes, se dictó un decreto de fecha 29 de julio de 1947 en el cual se pedía a los comerciantes e industriales presentasen una declaración donde se indicara el monto de sus ingresos en el año de 1946 y el primer semestre de 1947 a efecto de determinar la cuota del impuesto con base en datos reales sobre el monto exacto de las actividades verificadas, advirtiendo que las declaraciones mencionadas no tenían valor probatorio, sino únicamente una finalidad estadística.

Para inspirar confianza a los contribuyentes, Hacienda autorizó a las Cámaras de Comercio e Industria para recibir las referidas declaraciones. La concentración y clasificación de datos –de acuerdo con las autoridades– se efectuaría garantizando a los particulares la seguridad sobre el uso de la información proporcionada misma que en ningún caso sería usada en su contra.

Por desgracia, muchas de las declaraciones no revelaron datos exactos debido a la costumbre de los causantes de mentir al Fisco a falta de una verdadera conciencia fiscal y por otra parte debido a las molestias ocasionadas por las autoridades fiscales que siempre trataban de encontrar errores en lo declarado.

En una Circular de 22 de agosto de 1947, publicada en Diario Oficial el 1º de septiembre del mismo año, se requería especificar dentro de la declaración mencionada, además de la clase de giro, la procedencia de los ingresos totales, bien de operaciones de compraventa, prestación de servicios, entre otros.⁸

Aunque la recopilación de datos e información de los contribuyentes se consideró un total fracaso por las causas ya señaladas, debemos resaltar la importancia que tuvo ésta Convención Nacional por haber sido el foro en el que se escucharon las opiniones de los causantes sobre las ventajas y dificultades de crear un nuevo impuesto con miras a transformar el sistema de recaudación y la manera de adquirir mayores recursos para satisfacer las exigencias de la sociedad.

No debemos olvidar que la realización de ésta reunión se debió en gran medida al cambio de actitud que las autoridades buscaron a través de un acercamiento con los contribuyentes, con el deseo de unir voluntades para buscar soluciones a la problemática fiscal y tomando como base el reconocimiento del papel que a cada parte correspondía; ya fuera contribuyendo al gasto público mediante el pago de impuestos para contar con mejores servicios o bien destinando eficazmente los recursos adquiridos para la satisfacción de este fin.

⁸ Aguilar G., Jorge I. *Exégesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles*, Artes gráficas del Estado, México, 1948, pp. 19-21,29-34.

CONVENCIÓN NACIONAL FISCAL DE 1947.

El planteamiento de los problemas fiscales que experimentaba nuestro país así como la búsqueda de soluciones tendientes a erradicarlos fueron prioridad y motivo de convocatoria tanto de autoridades federales como estatales a una reunión destinada a lograr la modernización del régimen fiscal.

Transcurriendo el año de 1947, tuvo verificativo una reunión denominada Convención Nacional Fiscal en la Ciudad de México, no siendo la primera de su tipo pues en dos momentos anteriores —en 1925 y 1933— se habían impulsado los trabajos de la Primera y Segunda reuniones de esta especie por conducto de la Secretaría de Hacienda a iniciativa del Ejecutivo Federal, siendo prioridad desde aquellos años, resolver los graves problemas que revelaba la estructura del sistema impositivo.

Para iniciar los trabajos de esta reunión se tomaron como punto de referencia los pensamientos expresados en las dos anteriores convenciones, las opiniones expresadas en la reunión nacional de causantes y desde luego la situación por la cual atravesaba nuestro país.

Afirmaba el Ejecutivo Federal, en el oficio de invitación dirigido a los gobernadores de los estados para la celebración de ésta convención, que una vez terminada la Segunda Guerra Mundial, se habían experimentado repercusiones a la producción y consumo de productos y el país tenía la necesidad de contar con mejores servicios.

Además, el gobierno enfrentaba un régimen fiscal que ya en 1925 había sido calificado como injusto, antieconómico y complicado pero que a consecuencia de 22 años de existencia se tornaba más agravado debido a la creación de nuevos impuestos tanto por la Federación, estados y municipios, visiblemente más complicados por los requisitos y trámites a cargo del contribuyente que aumentaban las cargas fiscales y malestares para éste sin aumentar la recaudación ni mejorar su control.

Lamentablemente el hecho de cobrar tributos elevados no garantizaba al Estado contar con recursos suficientes para ofrecer los servicios públicos adecuados que el país reclamaba.

En esta misma convocatoria realizada por el Lic. Miguel Alemán Valdez, fechada el día 4 de octubre de 1947, se trazaron los objetivos mínimos a conseguir en ese encuentro –celebrado del 10 al 20 de noviembre del año en mención–, siendo los siguientes:

- Buscar la manera de distribuir correctamente los gastos públicos entre todos los contribuyentes.

- Considerar la capacidad de todos y cada uno de los niveles de gobierno a fin de determinar facultades para establecer y administrar los impuestos.

- Reducir al máximo los gastos de recaudación y control de los impuestos, es decir, lograr la menor diferencia entre lo pagado por el contribuyente y lo obtenido por el Fisco para satisfacer al máximo las necesidades colectivas.

Conjuntamente se establecieron las siguientes bases sobre las cuales debía celebrarse la convención en comento:

- Realizar un análisis y proyección de la imposición federal, local y municipal.
- Los gobiernos de los estados que aceptasen la invitación debían asistir a la asamblea mediante delegaciones integradas por un representante del gobierno del estado, por un representante común de los municipios del mismo estado y contar además con un experto en materia fiscal.
- Previo a la iniciación de labores, se debía celebrar una junta para elegir una mesa directiva, elaborar el programa de labores conforme a las propuestas realizadas y designar comisiones y subcomisiones necesarias para el estudio de los temas planteados.

El Ejecutivo se comprometía a someter al Congreso de la Unión las disposiciones legislativas recomendadas por aquella Tercera Convención Nacional en materia fiscal o de ser preciso, llevar a cabo las conclusiones manifestadas.⁹

Es importante señalar que tanto la opinión emitida respecto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en la Convención Nacional de Causantes así como el proyecto de ley relativo al mencionado tributo preparado por la Secretaría de Hacienda, fueron presentados a la Tercera Convención Nacional Fiscal y la creación de este nuevo impuesto fue tema

⁹ Serna De la Garza, José María. *Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo Fiscal en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., México, 2004, pp. 85-87.

de especial interés en el desarrollo de ésta reunión y sin duda trascendental para la transformación del régimen fiscal mexicano.

Como anteriormente se había señalado, las autoridades fiscales buscaron un acercamiento con los contribuyentes y las recomendaciones aportadas por éstos –dentro de la convención de causantes– se hicieron escuchar en la tercera reunión fiscal mediante una delegación que asistió para tal efecto, conjugando esfuerzos de gobernantes y gobernados en razón de un estrecho vínculo entre ambas partes para trazar el camino a seguir en la satisfacción de las metas y objetivos necesarios para lograr el progreso del país.

Al discutirse el proyecto de Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se resaltó la disminución de gastos si se eliminaba el uso de documentación innecesaria brindando más comodidad en cuanto al cálculo y pago del impuesto; se hizo hincapié sobre la amplitud de la base del nuevo impuesto, la simplicidad respecto de su recaudación y la facilidad de su control.

La Convención después de haber analizado la situación, consideró conveniente establecer un nuevo impuesto recomendando lo siguiente:

I) Uniformar en la República la imposición sobre el comercio y la industria. Para lograr este cometido se encomendó a las autoridades federales la realización de las siguientes:

- 1) Supresión de los impuestos especiales al comercio que en ese entonces tenían establecidos.

2) Establecer a la brevedad posible un impuesto sobre ingresos en función de las ventas comerciales cuyos rasgos fundamentales debían ser:

- Carácter proporcional.
- No establecer tasas diferenciales en razón de la clase de productos materia de la venta, recomendando que la industria se gravase con cuotas menores que el comercio.
- Tasas lo más reducidas posibles.
- Presentación de declaraciones periódicas.
- No quedarían afectos al pago de ese gravamen los ingresos que se hubieran obtenido por actividades industriales o comerciales gravadas por un impuesto especial.

3) Establecer de acuerdo con los lineamientos anteriores, un impuesto local para el Distrito y Territorios Federales.

II) Recomendar a los estados la fusión en uno sólo, de los impuestos estatales y municipales sobre el comercio y la industria conforme a las siguientes bases:

- Se debían gravar los ingresos por ventas.
- El impuesto debía ser proporcional.
- Tasas menores para la industria que para el comercio.

III) Las recomendaciones de carácter general fueron:

1) La designación por parte de esa Tercera Convención de un organismo que en la brevedad posible debía efectuar los trabajos

y estudios necesarios para la implementación de una legislación general en la República sobre ingresos en función de las ventas comerciales, sustituyendo a las leyes que los estados y municipios tenían sobre ventas, operaciones mercantiles, etc. El impuesto debía poseer características como las de ser proporcional, contar con tasas reducidas, presentación de declaraciones periódicas, entre otras.

El rendimiento del impuesto general sobre ingresos en función de ventas comerciales e industriales se repartiría entre los estados y municipios, su recaudación y administración correspondería a las autoridades fiscales de los estados.

- 2) Ese organismo estudiaría la posibilidad de llegar a implantar un impuesto sobre ventas en función del consumo. La misma recomendación se hacía a estados y municipios.

La creación de un nuevo impuesto se originó de manera importante a causa del disgusto que motivaba el impuesto del timbre y cuyas características eran las siguientes:

- Se causaba por separado en cada operación de compraventa cuyo monto excediera de \$20 y globalmente respecto de las operaciones menores a esa suma. Debía expedirse una factura por cada operación mayor de \$20 y una factura global semanal por las ventas menores.
- El pago del impuesto se acreditaba mediante timbres adheridos a las facturas individuales o globales.

- La expedición de facturas y adhesión de timbres a éstas se controlaba mediante un servicio de inspección sumamente criticado por el sistema en que se basaba así como por el desagradable comportamiento de los inspectores.

- El uso de documentos innecesarios obstruía el libre desarrollo de las prácticas comerciales, dilatava los trámites de las operaciones, aumentaba su costo y causaba errores que daban lugar a sanciones.

Aún cuando los causantes de dicho tributo eran solamente los comerciantes, bajo el mismo nombre de "impuesto del timbre" se causaban otros gravámenes sobre toda clase de actos y documentos, por ello las personas que dentro de sus actividades tenían que pagar alguna vez un impuesto en forma de estampillas, se sentían amenazadas por la misma clase de procedimientos.¹⁰

El gobierno se encontró frente a la necesidad de analizar una problemática fiscal notoriamente más complicada por el abandono en que se había dejado a lo largo de muchos años; era inaplazable la realización de una reunión de carácter fiscal donde pudieran ventilarse los defectos de un sistema sumamente deteriorado y fue precisamente la Tercera Convención Nacional Fiscal el reflejo de los grandes esfuerzos emprendidos por una sociedad y un gobierno deseosos de buscar soluciones concretas a todas aquellas dificultades que debían combatirse. Indudablemente, el momento ameritaba la unión de voluntades para llevar a cabo todas las medidas destinadas a lograr esa transformación y evitar que las manifestaciones expresadas pudieran quedarse en el olvido como simples recomendaciones sin importancia.

¹⁰ Beteta, Ramón. *Tres años de política hacendaria*, Op. cit., pp. 163,164, 169,170.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DE 1947.

El 24 de diciembre de 1947, fue presentada la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles por el Presidente Miguel Alemán Valdés ante el H. Congreso de la Unión.

En la exposición de motivos de la referida ley¹¹, el Ejecutivo Federal manifestaba las siguientes consideraciones:

- El comercio y la industria habían sido gravados con dos categorías de impuestos: generales y especiales. Éstos últimos gravaban determinados aspectos de la actividad mercantil e industrial.

- Los impuestos generales sobre el comercio y la industria se clasificaban en 2 grandes grupos: federales y locales, atendiendo al fisco que los establecía.

- La Federación había mantenido en vigor, sobre el comercio y la industria, el impuesto general sobre compraventa previsto en la Ley del Timbre con la tasa media de 15 al millar sobre el precio de la venta, cuando ésta era de \$20 o mayor.

- El procedimiento de recaudación de ese impuesto era mediante facturas a las que se adherían timbres con lo cual se comprobaba el pago del impuesto.

¹¹ Ibidem, pp. 319-326.

- La Ley del Timbre establecía también un impuesto sobre recibos con tasa de 2 al millar, que era considerado un gravamen sobre los ingresos brutos de la industria y el comercio.

- Se causaba sobre esos impuestos una tasa adicional del 10%.

- La Federación percibía impuestos de la actividad mercantil e industrial por medio de una contribución federal que funcionaba como una tasa adicional sobre los impuestos locales al comercio y a la industria.

- Los fiscos locales mantenían sobre las actividades comercial e industrial, impuestos generales con bases diferentes, diversas tasas y además, procedimientos de recaudación variados.

- Ese sistema impositivo había ocasionado a los causantes numerosas molestias y cargas adicionales, incluso más onerosas que el impuesto mismo.

- El Ejecutivo consideraba indispensable abolir sistemas anacrónicos que solamente obstaculizaban el libre desarrollo de las actividades mercantiles e industriales.

- Los sistemas impositivos existentes no otorgaban siquiera la ventaja de conseguir una recaudación abundante y en cambio originaban una elevada evasión fiscal que obligaba a las autoridades a fijar tasas muy altas, creando un ambiente de desconfianza entre los contribuyentes y las autoridades.

Las ideas anteriormente expresadas revelaban la apremiante necesidad de cambiar por completo el sistema prevaleciente en aquél tiempo con base en reformas integrales para acabar con los defectos manifestados.

A decir del Lic. Alemán, el proyecto de Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles se traducía en la posibilidad de modificar las declaraciones de los causantes, limitaba las investigaciones solamente a contribuyentes sospechosos y se otorgaba de ésta manera mayor certeza a las personas sobre el pago de impuestos sin adquirir gastos adicionales ni molestias en el desarrollo de sus actividades.

Entre las bases indicadas por el Ejecutivo, sobre las que se debía estructurar el nuevo impuesto, señalamos las siguientes:

- *Objeto.*- la ley señalaba los ingresos mercantiles percibidos por concepto de ventas, derivados de la prestación de servicios y comisiones.
- *Sujeto.*- el impuesto solamente se causaría por los comerciantes e industriales que percibieran los ingresos gravables.
- *Tasa.*- el impuesto se diseñó con dos tasas diferentes:
 1. La de 18 al millar, correspondía a la Federación y sustituiría a los impuestos del timbre sobre compraventa y recibos y a la contribución federal;

2. La otra –de 15 al millar– era aplicable para los fiscos locales, pero solamente se causaría si los fiscos en mención derogaban sus impuestos locales generales sobre el comercio y la industria.

Con la medida señalada, el Ejecutivo Federal pretendía eliminar la multiplicidad de legislaciones y consecuentemente la diversidad de requisitos y procedimientos de control que en aquél momento se habían establecido.

- *Exenciones.*- se exceptuaba del impuesto a los ingresos que se obtuvieran de las ventas realizadas en expendios exclusivos como los de maíz, pan, tortillas, entre otros. Se pretendía con ello evitar el aumento injustificado del costo de la vida.

En la exposición de motivos también se mencionaba lo relativo a empadronamientos y permisos. En este sentido, se intentaba eliminar diversos requisitos a fin de simplificar y mejorar la administración de los impuestos evitando molestias a los causantes.

Respecto al sistema de control del impuesto se estimaba sencillo y basado en la mutua confianza que debía existir entre los causantes y el Fisco.

A consideración del Ejecutivo, se rompería con el sistema tradicional de las modificaciones efectuadas a las declaraciones de los causantes por autoridades fiscales conforme a calificaciones estimativas o revisiones periódicas.

Sobre este punto, el sistema propuesto se basaba en declaraciones mensuales o en su caso declaraciones de ajuste anuales; se permitía al causante pagar impuestos y realizar el cálculo sobre el importe de los ingresos declarados por ellos mismos.

Las ventajas aportadas por el nuevo sistema se traducirían en seguridad sobre los impuestos a pagar, ahorro de gastos adicionales y menores discusiones con las autoridades. Se pretendía transformar considerablemente un sistema fiscal que no podía permanecer estancado ante los cambios económicos y sociales de México.

En opinión del Lic. Alemán Valdés, los resultados de mayor trascendencia –si la ley propuesta se implantaba en toda la República– eran, por una parte, terminar en definitiva con las alcabalas y se esperaba además una mejora notoria en los ingresos de los erarios locales.

Con esto, el Presidente de la República pretendía iniciar una nueva era en las relaciones entre los representantes del poder público y los particulares, basada en la confianza recíproca y el destierro de sistemas opuestos a los intereses del pueblo.

El proyecto de Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles parecía acabar con muchos defectos de los cuales adolecía el sistema fiscal y era resultado de dos importantes reuniones convocadas a iniciativa de un Ejecutivo Federal consciente de las urgentes y necesarias reformas que debían examinarse a fondo, con base en acuerdos logrados entre las autoridades y los contribuyentes para alcanzar las metas deseadas.

DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA PRIMERA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DE 31 DE DICIEMBRE DE 1947.

Como resultado de las labores desarrolladas en los encuentros convocados tanto para causantes como para autoridades fiscales; ante un deseo por transformar el sistema tributario de nuestro país y materializar el anhelo de lograr un acercamiento entre el Fisco y los contribuyentes, se expidió la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación mediante Decreto de fecha 31 de diciembre de 1947.

Aunque imperó un ambiente de incertidumbre originado porque la publicación del Diario Oficial de 31 de diciembre de 1947 circuló hasta el día 7 de enero de 1948, finalmente se hizo realidad la creación de un nuevo impuesto que se esperaba pudiera terminar con el descontento social y los defectos acarreados –ya hacía varios años– de un sistema de recaudación ineficaz frente a la evolución del país.

La ley del impuesto en mención, se agrupaba en cuatro capítulos ordenados de la siguiente manera:

- Capítulo I (Objeto, sujeto, tasa y exenciones).
- Capítulo II (Empadronamientos y permisos).
- Capítulo III (Declaraciones y pago del impuesto).
- Capítulo IV (Disposiciones generales).

De manera general, la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles refería estos aspectos:

Objeto.- Conforme a la ley, el impuesto se causaba:

- *Sobre los ingresos por concepto de ventas;* es decir, el importe total de los que recibían los comerciantes e industriales como resultado de operaciones de venta de toda clase de bienes o mercancías.

- *Sobre los ingresos por prestación de servicios;* es decir, el importe total que percibía la persona que daba el servicio, sin deducción alguna, ni del costo de la mercancía empleada para prestar el servicio, ni de salarios, ni de otros conceptos de gasto.

- *Sobre los ingresos por comisiones, consignaciones, agencias de turismo, representaciones, corretajes o distribuciones.*

- *Sobre los ingresos de los cabarets* (según la ley, eran los establecimientos donde hubiera música y baile y se sirvieran alimentos o bebidas embriagantes o no), *pulquerías, cantinas, piqueras y demás expendios de bebidas embriagantes.* Además, se incluían restaurantes, fondas y loncherías.

Sujeto.- Se consideraba como sujeto o causante del impuesto a la persona física o moral que obtuviera el ingreso.

Tasa.- El impuesto se causaba a razón de *18 al millar* sobre el monto total de los ingresos gravados.

Los Estados y el Distrito Federal que hubiesen suprimido sus impuestos generales sobre el comercio y la industria, tenían derecho a una participación de *15 al millar* sobre el importe de los ingresos gravables, dentro de su jurisdicción, que se causaba y recaudaba a manera de cuota adicional sobre el impuesto federal de 18 al millar.

Exenciones.- Entre los ingresos que no causaban el impuesto se encontraban:

- Los ingresos procedentes de las ventas efectuadas en lecherías, panaderías, tortillerías, carnicerías, expendios exclusivos de frutas, legumbres, huevo, azúcar, entre otros.

Los causantes beneficiados con esa exención debían colocar en sus establecimientos, en lugar visible para el público este anuncio *“Por disposición del Gobierno, los artículos que expende este establecimiento no causan ningún impuesto”*.

Empadronamientos.- Los sujetos o causantes habituales del impuesto; es decir, los que por la naturaleza de sus actividades obtenían normalmente ingresos gravables, estaban obligados a empadronarse.

En la solicitud de empadronamiento debían especificarse algunos de los siguientes requisitos:

- Nombre del causante o razón social.
- Nombre del establecimiento.
- Ubicación y clase de giro.
- Fecha de inicio de las operaciones.

Si un mismo causante tenía diversos giros, sucursales o dependencias, debía solicitar el empadronamiento de cada uno de ellos y consecuentemente se otorgaban las cédulas de empadronamiento correspondientes.

Las cédulas de empadronamiento tenían duración y vigencia indefinidas.

Permisos.- Tratándose de causante eventuales, es decir, aquellos que accidentalmente percibían ingresos gravables, así como los que establecían giros o empresas que por su naturaleza y características duraban en operación menos de seis meses, debían solicitar un permiso para poder operar.

Declaraciones.- Los causantes del impuesto podían presentar dos tipos de declaraciones:

- *Mensual* (presentada dentro de los primeros diez días de calendario de cada mes), donde se manifestaba lo obtenido en el mes inmediato anterior. Al presentar la declaración se debía efectuar el pago del impuesto calculado en ella.

- *Anual* (presentada durante los meses de abril y mayo de cada año), para que los causantes efectuaran ajustes, expresando los ingresos omitidos y la causa de la omisión. Al presentar la declaración se debía efectuar el pago del impuesto calculado en ella.

Sanciones.- En caso de no presentar las declaraciones ni pagar el impuesto dentro de los plazos establecidos, se imponían las siguientes sanciones:

- 10% del total del impuesto omitido, por el primer mes de retraso en el pago.
- 20% mensual del monto del impuesto omitido, por cada mes posterior que se retrasare el pago, hasta el quinto mes.
- La clausura preventiva del establecimiento, que se practicaba en cualquier tiempo a partir del sexto mes de retraso de la presentación de declaraciones.

Si se comprobaba que un causante había incurrido en falsedad bien en sus declaraciones o en los datos proporcionados a las autoridades fiscales, se procedía a cancelar el empadronamiento y la cédula del causante así como a clausurar de manera definitiva el negocio.

Obligaciones de los causantes.- La ley mencionaba algunas de las siguientes obligaciones:

- Proporcionar a las autoridades fiscales datos e informes solicitados, recibir visitas de investigación y proporcionar a los auditores o investigadores datos, informes y documentos solicitados.
- Establecer y mantener en sus negocios los métodos y procedimientos de control de los ingresos gravados para el correcto cumplimiento de la ley.

EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

Desde 1947 hasta el año de 1979, se mantuvo vigente en México el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles; su creación obedeció a deficiencias de un sistema tributario que pretendía renovarse para lograr la modernización y simplificación de los impuestos.

Resultó necesaria una reestructuración del régimen fiscal, orientada a lograr tres principales objetivos perseguidos en aquél momento, por el gobierno de nuestro país:

- Distribuir los recursos que mediante el referido impuesto pudiera recaudar el Estado, entre la Federación, los estados y los municipios, de manera proporcional al costo de los servicios públicos encomendados a cada uno de los niveles de gobierno.
- Asegurar la suficiencia del sistema nacional de tributación mejorando –técnica y administrativamente– los impuestos existentes.
- Simplificar y abaratar la recaudación de los impuestos.

Al poco tiempo de su vigencia, el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles parecía asegurar el abaratamiento de la vida y la satisfacción de las metas esperadas; sin embargo, los cambios y transformaciones naturales –propios del transcurso del tiempo– por los cuales atravesó nuestro país, impedían cada vez más el rendimiento de este impuesto, haciéndolo cada vez más molesto para el contribuyente.

Aunado a ello, el impredecible comportamiento de las economías mundiales –de considerable influencia para el desarrollo del país– hizo también necesarias diversas reformas a una ley que no podía permanecer como en su origen y resultar obsoleta ante la evolución de una sociedad que interminablemente requería y continúa demandando múltiples necesidades.

De entre los cambios efectuados durante muchos años a la ley del impuesto en comento, destacamos muy especialmente los relativos a la tasa aplicable de dicho tributo y que en principio era general para la Federación además de una cuota adicional para los estados, de acuerdo con ciertos requisitos establecidos en ley.

En este sentido, se hizo necesaria la creación de diversas tasas especiales para tratar de restablecer un equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por personas de mayor capacidad económica, en relación con aquellos que llegaban a la población de menores recursos, cuyo consumo resultaba excesivamente gravado.

Después de 3 décadas en vigor, el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, resultaba criticable –entre otras razones– precisamente por su multiplicidad de tasas.

a) 1947.

Como hemos señalado, el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, en origen, se creó con una tasa de 18 al millar – perteneciente a la Federación– la cual sustituyó a los impuestos del timbre sobre compraventa y recibos y a la contribución federal.

Dicha tasa se aplicaba sobre el monto total de los ingresos gravados, como eran, la prestación de servicios, ingresos por concepto de ventas, ingresos de los cabarets, cantinas, etc.

Una segunda tasa –la de 15 al millar– correspondía a los fiscos locales, pero solamente se causaba si estos derogaban los impuestos locales generales sobre el comercio y la industria (artículo 8, Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles).

b) 1971.

Las disposiciones relativas a la tasa –que en 1947 se hallaban en el referido artículo 8º – posteriormente se encontraron en el artículo 14 de la ley aplicable y para 1971 se introdujo un cambio importante relacionado con la tasa del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

En 1970 se creyó necesario modificar el artículo 14 de la ley para establecer que la **tasa general** sería de **1.8%** sobre el monto total de los ingresos gravables, adicionándose también una parte destinada a una nueva tasa especial.

En el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, de fecha 17 de diciembre de 1970, se hace visible la exposición de motivos por la que el Ejecutivo Federal señalaba la importancia de reformar la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para crear una tasa especial aplicable a servicios y artículos cuyo consumo revelaba una capacidad económica superior, a fin de eliminar uno de los principales defectos del impuesto: su regresividad.

El 30 de diciembre de 1970 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación las reformas al mencionado artículo 14 y se creó la nueva **tasa especial de 10%** vigente a partir del 1º de enero de 1971 a fin de satisfacer los nuevos requerimientos del país.

Entre los casos a los cuales se debía aplicar la mencionada tasa destacamos los siguientes:

- Automóviles para el transporte hasta de 10 pasajeros.
- Equipo opcional y accesorios de los automóviles mencionados.
- Armas de fuego.
- Prendas de vestir de piel con pelo o de seda natural.
- Cosméticos, lociones, perfumes.
- Secadoras de pelo y rasuradoras eléctricas.
- Yates, veleros y lanchas deportivas.
- Artículos deportivos para polo, golf, pesca, etc.

La reforma, según las expectativas del Ejecutivo, afectaría a un número reducido de personas, proporcionando además a las entidades una ayuda financiera considerable, pues se otorgaría una participación del 40% a las entidades que celebrasen convenios de coordinación con la Federación.

Si los estados tomaban la decisión de eliminar sus impuestos locales y municipales sobre el comercio y la industria, tenían derecho a percibir una cuota adicional que no excediera de 1.2% sobre el importe de los ingresos gravados con la tasa general de 1.8%.

c) 1973.

Para el año de 1972, ante la necesidad de incrementar los recursos adquiridos para la satisfacción de las necesidades sociales y fortalecer a los erarios federales y locales, se originaron de nuevamente cambios a la tasa del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

El 30 de diciembre de 1972, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación se dio a conocer una reforma por virtud de la cual se elevó la tasa general del impuesto en referencia.

La disposición –que entró en vigor el 1º de enero de 1973– sustituyó la tasa de 1.8% por una nueva **tasa general de 4%** sobre el monto total de los ingresos gravables. No debemos olvidar que además de ésta tasa general, se aplicaba una tasa especial de 10% para ciertos casos de los cuales ya hemos señalado algunos.

De manera breve se hace referencia en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, fechado el 26 de diciembre de 1972, a la exposición de motivos de ésta reforma donde se indicaba que, de la tasa del 4%, correspondería el 55% a la Federación mientras que el 45% sería para las entidades siendo este último porcentaje mayor que la tasa adicional de 1.2% que equivalía a un 40%.

La nueva tasa general –según lo dispuesto en la exposición de motivos– no afectaría a las clases populares, pues se conservaría en la ley aplicable, la exención del impuesto para los artículos de primera necesidad.

Por otra parte, en materia de exenciones, se efectuó una revisión de los casos previstos, y el Ejecutivo Federal proponía eliminar ciertos rubros que se consideraban injustificados desde un punto de vista económico y social.

d) 1974.

El 1º de enero de 1974 entró en vigor una nueva disposición (publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de diciembre de 1973) por la que se creó otra tasa especial.

Originalmente la ley señalaba —en el artículo 14— que la tasa general del impuesto era del 4% y se incluía también una tasa especial de 10% a los casos establecidos en la misma disposición.

Por virtud de la reforma se elevó la tasa de 10% aplicable a los ingresos por enajenación o venta con reserva de dominio de automóviles nuevos para el transporte hasta de 10 pasajeros, con precio de venta al público superior a \$55,000.00 y del equipo opcional incluido en su factura dándose origen a una nueva tasa especial de 15%.

La idea de crear una tasa especial de 15% fue propuesta por la Comisión Legislativa para la Defensa de la Economía Popular integrada por ambas Cámaras del Congreso de la Unión.

Según consta en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, del 29 de diciembre de 1973; la intención de elevar la tasa de 10 a 15% para los automóviles ya señalados era gravar relativamente menos a los automóviles de menor precio y mayormente a los vehículos cuya característica

fundamental era la de ser adquiridos por personas de altos niveles de ingresos. Con la creación de ésta nueva tasa se pretendía además disminuir el consumo de bienes que resultaban suntuarios, pues ello ocasionaba el consumo de energéticos que –por interés nacional– debían ser economizados. Claramente se observa que con ésta tasa se perseguía un fin mixto; es decir, por un lado obtener ingresos para cubrir los gastos del Estado (fin fiscal) y por otro desalentar la adquisición de automóviles cuyo costo excediera de cierta cantidad (fin extrafiscal).

El inevitable transcurso del tiempo mostraba un ambiente donde la creciente inflación, el aumento del desempleo, la dificultad de sanar las deficiencias y desequilibrios de la economía mexicana limitaban las perspectivas de un desarrollo estable para el país, sin dejar a un lado la aplicación de un débil sistema fiscal.

Esto motivó nuevas reformas propuestas al artículo 14 de la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles con la finalidad de establecer las **tasas especiales de 5%, 10%, 15% y 30%** –aplicables sobre el monto total de los ingresos gravables– para aquellos bienes y servicios consumidos por personas y sectores de mayor capacidad económica. Con estos cambios, nuevamente se intentaba procurar mayores ingresos al fisco además de estimular la adquisición de vehículos de menor tamaño y precio para lograr una economía en el consumo de recursos utilizados en la fabricación y mantenimiento de vehículos.

La tasa de 5% se aplicaría sobre los ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio, de automóviles nuevos para el transporte hasta de 10 pasajeros, cuyo precio fuese hasta de \$48,000.00 y del equipo opcional incluido en su factura de venta.

En cuanto a la tasa del 10%, se aplicaría sobre los ingresos derivados de la enajenación de venta con reserva de dominio de bienes como automóviles para el transporte hasta de 10 pasajeros con precio de \$48,000.00 a \$58,000.00 y equipo opcional incluido en su factura de venta; motocicletas deportivas; muebles de maderas finas, entre otros.

Por lo que se refería a la tasa especial de 15%, se aplicaba a los ingresos percibidos en establecimientos como cabarets o centros nocturnos con venta de bebidas alcohólicas o con baile o variedad, bares y cantinas, entre otros.

Finalmente, la tasa de 30% se aplicaba sobre ingresos derivados de la enajenación o de la venta con reserva de dominio de bienes como yates, veleros, lanchas deportivas, etc.

Ésta reforma, por la que se establecieron cuatro tasas especiales, además de la tasa general de 4% se publicó en Diario Oficial de la Federación el 19 de noviembre de 1974.

e) 1978.

Para 1978, se evidenciaba la exigencia de corregir deficiencias visibles en la estructura del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tales como la existencia de diversas las tasas especiales que habían favorecido el contrabando o frecuentemente afectaban a pequeños productores. El gravamen recibía muchas críticas y se llevó a cabo un estudio enfocado a determinar la conveniencia de crear un nuevo impuesto que pudiera resolver los problemas que nuevamente enfrentaba el país: el Impuesto al Valor Agregado.

CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES VIGENTE HASTA 1979.

En la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1979, se hacían visibles las siguientes características:

Objeto.- Eran los ingresos que obtuviesen las personas físicas y morales por:

- Enajenación de bienes.
- Arrendamiento de bienes.
- Prestación de servicios.
- Por comisiones y mediaciones mercantiles.
- Por venta de bienes con reserva de dominio.

Se consideraba *ingreso* como toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en valores, en títulos de crédito, o en cualquier otra forma que se obtuviera por los sujetos del impuesto, como resultado de las operaciones gravadas por la ley, aún cuando no constituyeran parte de su objeto habitual.

Sujeto.- Los sujetos pasivos del impuesto eran las personas físicas o morales que habitualmente obtuvieran ingresos con motivo de las operaciones gravadas por la ley.

Tasa.- Se aplicaba una tasa general de 4% y varias tasas especiales de 5%, 7%, 10%, 15% y 30%.

Exenciones.- No causaban el impuesto los ingresos procedentes de la enajenación de maíz, frijol, arroz, trigo, tortillas, leche, entre otros.

Pago del impuesto.- El pago del impuesto debía hacerse dentro de los días 1º al 20 de cada mes, mediante declaración de los ingresos obtenidos en el mes anterior, de acuerdo con las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Obligaciones de los causantes.- Se señalaban como obligaciones de los causantes, entre otras, las siguientes: empadronarse, presentar las declaraciones y pagos del impuesto de conformidad con lo señalado en la ley, llevar libros y registros contables, conservar los libros en los términos previstos en la ley, expedir facturas o notas de venta, proporcionar datos e informes solicitados por las autoridades fiscales para el desempeño de sus funciones, etc.

La decadencia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles era visible e inevitable; su funcionamiento no conseguía satisfacer los requerimientos de una sociedad que encontraba en este gravamen muchos defectos y toda una diversidad de dificultades.

En realidad, era de esperarse que –después de tantos años vigente– este impuesto se volviera obsoleto, no era suficiente reformar la ley aplicable para lograr un equilibrio entre las marcadas diferencias provocadas por el mismo y la solución parecía encontrarse en un cambio a esa estructura sumamente criticada, muy en especial porque el impuesto se

causaba en todas las operaciones que se realizaban con un producto hasta llegar a las manos del consumidor.

No podemos olvidar que su implementación resultó determinante para el perfeccionamiento del sistema tributario. En un principio, brindó al Estado la posibilidad de allegarse de mayores recursos para destinarlos a satisfacción de las exigencias sociales y evitaba al contribuyente la necesidad de recurrir a documentos o trámites engorrosos.

La evolución del país, hacía obligada la transformación de este impuesto aunque, desafortunadamente, los cambios en lugar de beneficiar al Fisco y a los contribuyentes mostraban un panorama desfavorable cuyo origen se encontraba en esa mecánica que motivaba un alza de precios y la afectación de aquellas personas cuyos ingresos eran bajos.

El impuesto que durante mucho tiempo había operado con una tasa reducida, ya en los últimos años de vigencia funcionaba con muchísimas tasas y en muy poco tiempo pasó de lo sencillo a lo confuso.

La idea de buscar instrumentos nuevos, buscar alternativas que pudieran funcionar eficazmente, de conformidad con la realidad del país, cada vez más hacía eco entre las autoridades fiscales y era el momento de avanzar hacia una renovación del régimen fiscal.

Había llegado el fin de un gravamen que dejaba muchos problemas por resolver. En esa incesante labor por perfeccionar la manera de adquirir recursos y de facilitar al contribuyente el pago de impuestos parecía hallarse con la implementación del Impuesto al Valor Agregado la mejor solución para afrontar las dificultades existentes.

CAPÍTULO 3

DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para México, resultó decisivo el año de 1947: el examen de la problemática fiscal –como parte de los esfuerzos que realizaron gobernantes y gobernados– vertía importantes conclusiones; una de ellas, la creación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, pretendía conseguir la reestructuración de un sistema fiscal realmente molesto, criticable y difícil de entender.

Las bondades de un impuesto creado para mejorar visiblemente el funcionamiento del sistema tributario mexicano parecían reflejarse en el aumento de los ingresos públicos; la recaudación se elevaba notoriamente en comparación con años anteriores e incluso se superaban las expectativas respecto a las estimaciones formuladas y parecían cumplirse los objetivos esperados por el gobierno.

En sus inicios, el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se tradujo en un paso importante rumbo a la simplificación y modernización de los impuestos pues había logrado la eliminación de gravámenes inadecuados y conseguía adaptarse a las necesidades que el momento requería.

Sin embargo, el curso del país había rebasado por mucho a un gravamen que no había evolucionado a la par de todos aquellos cambios que nuevamente colocaban al gobierno frente a la necesidad de buscar soluciones destinadas a fortalecer el régimen fiscal.

Con 3 décadas de vigencia; el gravamen que había surgido para sustituir al impuesto del timbre paradójicamente se convertía, con el paso del tiempo, en aquello que originalmente intentaba combatir.....se volvía un impuesto molesto para el contribuyente, de poco rendimiento para el fisco; deteriorado y consecuentemente reprobable ante las interminables exigencias de una sociedad deseosa de percibir mejoras en sus condiciones de vida.

Para 1978, indudablemente la crítica más ardua que se hacía a este impuesto se refería al efecto en cascada que provocaba, pues el hecho de pagar el gravamen en las diferentes etapas de producción y comercialización de bienes y servicios generaba un aumento considerable de precios.

Desafortunadamente, la situación anterior afectaba en mayor grado a las personas de menores recursos dado que los productos de primera necesidad –al tener un proceso de comercialización más largo– soportaban una elevada carga fiscal. Contrariamente, los artículos suntuarios, cuyo proceso de comercialización era más corto, no soportaban tan considerable carga fiscal.

Por otra parte, el hecho de nivelar las graves diferencias que existían entre los bienes referidos, habían generado diversas reformas a una ley que mostraba un impuesto cada vez más inoperante por la variedad de tasas existentes y esta situación estimulaba el desarrollo de actividades perjudiciales para nuestro país, sin olvidar lo confuso que se hacía el cálculo del impuesto.

Los resultados no eran del todo favorables pues la administración del impuesto resultaba complicada, los índices de evasión iban en incremento y se señalaban diversos aspectos negativos que se oponían al desarrollo del país.

La idea de introducir un gravamen que viniera a sustituir al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se analizó considerando la transformación del país y el impacto de todas aquellas situaciones mundiales de las que México no podía estar exento.

Se esperaba de nueva cuenta, la modernización del sistema fiscal y se eligió el Impuesto al Valor Agregado como instrumento óptimo para conseguir el progreso del país.

A diferencia de su antecesor, este nuevo impuesto presentaba una mecánica menos compleja, sin dejar de ser productiva; su manejo no sería confuso pues eliminaba la diversidad de tasas y tanto el fisco como los contribuyentes saldrían beneficiados.

La idea de reemplazar el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado, no era –para el año de 1978– una propuesta del todo nueva pues años atrás esa posibilidad se había ventilado e incluso en 1977 se había creado un anteproyecto de ley encaminado a obtener el propósito de cambio, aunque no logró ponerse en vigor. Fue hasta 1978, cuando se sentaron las bases para dar paso a esa transición de un impuesto de tipo cascada a uno más noble, más eficaz y que hasta la fecha sigue vigente, claro está, con sus respectivas reformas y transformaciones pero que actualmente lo hacen uno de los más importantes en México.

CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Se considera que el Impuesto al Valor Agregado “es un gravamen de naturaleza federal, que recae sobre las transacciones comerciales concernientes a enajenación de bienes, prestación de servicios en forma independiente, por conceder el uso o goce temporal de bienes o por la importación de bienes y servicios, las que en su conjunto representan el hecho generador de la obligación contributiva”.¹²

Teóricamente, se ha estudiado al impuesto en comento desde dos puntos de vista:

- Como impuesto a las ventas, es decir, una contribución al consumo.
- Como un posible sustituto al ingreso de las empresas.

Respecto a los impuestos a las ventas, Emilio Margáin Manautou refiere la siguiente clasificación:¹³

- Impuesto a las ventas de los productores.- Sólo grava las ventas realizadas por productores o distribuidores de artículos importados.

Las operaciones subsecuentes efectuadas con lo que enajenó el productor o distribuidor no se gravan.

¹² Sánchez Gómez, Narciso. *Los impuestos y la deuda pública*, Porrúa, México, 2000, pp. 144, 145.

¹³ Margáin Manautou, Emilio. *Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, pp. 4-7.

- Impuesto a las ventas de los mayoristas.- Recae en la última transacción al por mayor. La venta de productos alimenticios se declaraba exenta.

- Impuesto a las ventas de los minoristas.- Recae sobre la última operación efectuada con un bien, generalmente del minorista o detallista con el consumidor.

De manera excepcional el impuesto puede recaer sobre las ventas del productor o mayorista en caso de que enajenen directamente al consumidor.

- Impuesto de etapas múltiples o de transacciones.- El impuesto recae en todas las operaciones efectuadas con un producto hasta el momento en que llega a manos del consumidor.

Este tipo de gravamen estuvo vigente en México durante 30 años bajo el nombre de Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles y posteriormente se adoptó el Impuesto al Valor Agregado.

- Impuesto al valor agregado o añadido.- Recae sobre el importe total de la operación, pero a diferencia del anterior, otorga al contribuyente la posibilidad de enterar al fisco sólo la parte correspondiente que el le agregó, guardando para sí el importe de lo que a su vez se le trasladó de impuesto cuando fue adquiriente.

El Impuesto al Valor Agregado, a su vez, se clasifica en tres diferentes tipos, a saber:

- Relativo al consumo.- El impuesto que se paga en todas las adquisiciones realizadas durante un periodo, incluyendo los de bienes de capital, se deduce o acredita del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante ese mismo periodo. Se considera un impuesto sencillo pues otorga un trato igual para todas las adquisiciones.

- El de ingresos.- El impuesto pagado en las adquisiciones de bienes de capital se amortiza durante la vida de dichos bienes y se acredita en contra del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante la vida de esos bienes.

La base económica de este tipo de gravamen es el ingreso neto nacional, es decir: $(\text{consumo}) + (\text{inversión}) - (\text{depreciación})$.

- El de producto bruto.- En este tipo de impuesto, no se permite la deducción del impuesto al valor agregado cubierto en la adquisición de bienes de capital (inmediata o por depreciación).

La base económica del impuesto es el producto nacional bruto, es decir: $(\text{consumo}) + (\text{inversión})$.

Al hablar de los impuestos, hemos comentado la necesidad de referirnos a éstos como prestaciones, pues su pago no implica para el sujeto pasivo del impuesto un beneficio directo y además nos permite efectuar una diferenciación con las demás contribuciones.

Luego entonces, el Impuesto al Valor Agregado se considera, en sentido estricto, una prestación fiscal al consumo de bienes y servicios, o a las ventas de tales insumos, bienes, actos o satisfactores.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (1978).

El Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado el 29 de noviembre de 1978, exponiendo sus consideraciones respecto a la sustitución del –entonces vigente– Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles por aquél nuevo gravamen.

La creación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, había permitido en su origen, abandonar gravámenes obsoletos como el Impuesto Federal del Timbre; sin embargo –a decir del Ejecutivo– el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, habían ocasionado deficiencias en su estructura y se consideraba primordial corregir tales defectos.

Se consideraba necesaria y normal la revisión al sistema fiscal pues los instrumentos que en un tiempo habían sido adecuados, podían dejar de serlo si no se buscaba su reestructuración y adaptación a las cambiantes necesidades del desarrollo social y económico.

Después de 30 años vigente, el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, revelaba para 1978, serías deficiencias que necesariamente debían corregirse; por ello, el Ejecutivo decidió exponer las razones que motivaban la creación de un nuevo gravamen, visibles en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, fechado el día 30 de noviembre de 1978 y que a continuación se exponen:

- La razón principal: el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se causaba en “cascada” ya que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización, lo cual provocaba un aumento en los costos y precios, produciendo efectos acumulativos que definitivamente afectaban a los consumidores finales.

- Existía entre el público la conciencia de que el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se pagaba únicamente sobre el precio de los bienes y servicios adquiridos.

En realidad se desconocía que el impuesto se causaba tantas veces como un bien pasaba de una mano a otra.

- El efecto repetitivo o acumulativo quedaba oculto en el precio de los bienes y servicios.

- A consecuencia de esa carga oculta provocada por el efecto acumulativo, se observaba un incremento de más del 10% en el precio de bienes y servicio.

- Las personas de bajos recursos económicos y especialmente los habitantes de las regiones más modestas y apartadas del país, soportaban mayormente la carga fiscal del impuesto pues su consumo se realizaba por empresas medianas o pequeñas –cuyos escasos recursos económicos– impedían la eliminación de intermediarios.

- Contrariamente, la población con mayores recursos económicos veía disminuida la carga fiscal, pues su consumo se efectuaba en empresas grandes y con capital suficiente para eliminar intermediarios.



- Las consideraciones anteriores provocaron la creación de diversas tasas especiales que pretendían restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por personas de mayor capacidad económica respecto de los bienes adquiridos por personas de menores recursos y cuyo consumo resultaba gravado en exceso.

- Las tasas especiales habían afectado a pequeños productores o habían favorecido la importación o contrabando de mercancías extranjeras.

Para eliminar los efectos nocivos del impuesto en cascada, la mayoría de los países habían abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas –similares al impuesto sobre ingresos mercantiles– y en su lugar habían adoptado el Impuesto al Valor Agregado que eliminaba:

- El efecto acumulativo del gravamen en cascada.

- La influencia que ejercía dicho efecto sobre los niveles generales de precios.

- La desigualdad en la carga fiscal favorecedora para los artículos de consumo suntuario, respecto de los bienes adquiridos por la generalidad de la población.

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

- Las afectaciones ocasionadas a la exportación.

El Impuesto al Valor Agregado propuesto, se debía pagar también en cada una de las etapas existentes entre la producción y el consumo; sin embargo, *dejaba de ser en cascada pues cada industrial o comerciante al efectuar el traslado del impuesto recuperaba el que le hubiesen repercutido sus proveedores, entregando solamente la diferencia al fisco.*

De ésta manera, el impuesto pagado en cada etapa no ejercía influencia sobre el costo de los bienes y servicios pues no llevaban disimulada u oculta carga fiscal alguna en el precio, al llegar al consumidor final.

El nuevo gravamen permitía suprimir numerosos impuestos especiales que gravaban la producción o venta de primera mano, ello se debía a que resultaba la misma carga para los bienes por los que debía pagarse, con independencia del número de intermediarios participantes en el proceso económico.

En los bienes cuyo consumo revelase la necesidad de mantener una mayor carga fiscal, el Impuesto al Valor Agregado quedaría complementado con ciertos impuestos existentes.

En la iniciativa se proponía una tasa de 10%, para evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y se atendía la dificultad de reconocer el monto del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que tuviesen incorporado en sus precios los inventarios de la industria y el comercio.

No se desconocía la situación de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California y norte de Sonora y Baja California Sur, para las que se proponía una tasa de 6%.

Se tenían previstas exenciones que representaban más del 40% del consumo final para proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

Con el nuevo sistema propuesto, se evitaría el efecto acumulativo del impuesto, pues su traslación se realizaría expresamente, sin ocultar el precio y así los consumidores podían conocer a ciencia cierta el impuesto que les fuera trasladado.

Las características del impuesto hicieron necesaria la creación de un Fondo General de Participaciones que se habría de distribuir entre las Entidades Federativas, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los convenios que las entidades, que así lo decidieran, celebrasen con la Federación.

En esos convenios se habrían de señalar las facultades para llevar a cabo la administración del impuesto que realizarían las Entidades Federativas.

Con la ley propuesta se eliminarían impuestos innecesarios, logrando con ello, la simplificación del sistema fiscal pues desaparecerían 19 impuestos federales.

Finalmente, se proponía como fecha de inicio de vigencia el 1º de enero de 1980 para poder difundir el contenido de la nueva disposición entre el público consumidor.

MANIFESTACIONES EXPRESADAS POR LOS LEGISLADORES SOBRE LA CREACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado se turnó –en el año de 1978– a las Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal para su estudio y dictamen.

Según consta en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados de fecha 8 de diciembre de 1978, las Comisiones consideraban que dicha iniciativa de ley resultaba sumamente importante pues modificaba en forma significativa la estructura del sistema tributario mexicano.

Las Comisiones expresaban que el Impuesto al Valor Agregado representaba, en aquél momento, un sistema moderno de recaudación, sin efectos deformadores sobre la producción, con grandes potencialidades recaudatorias y permitía mejorar el control del sistema tributario en su conjunto.

Se fortalecía tal opinión al señalar que la evolución del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles había tropezado con ciertos límites de inconveniencia económica pues se habían establecido varias tasas especiales con el fin de darle progresividad al impuesto, o bien, para hacerlo equitativo frente a artículos de consumo popular para lograr el objetivo de aumentar la recaudación conforme al mayor poder de compra que tenían amplios grupos de población urbana.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles presentaba los siguientes efectos negativos:

- Efectos regresivos y afectación en mayor proporción a quienes tenían menor capacidad contributiva.- Los productos de primera necesidad cuyo proceso de comercialización era generalmente más largo, se consumían por personas de menores recursos mientras que los bienes suntuarios –con un proceso de comercialización más corto– así como los servicios consumidos por grupos de mayor capacidad económica resultaban con una carga fiscal menor.

- Beneficio para empresas integradas y grandes corporaciones que controlaban desde la materia prima hasta la venta final.- El pago del impuesto lo hacían en menor número de veces a diferencia de empresas medianas y pequeñas –que al adquirir insumos de otras empresas– propiciaban un proceso de comercialización más largo.

- No estimulaba la capitalización pues no concedía créditos por el impuesto incorporado en la maquinaria y equipo y demás bienes de inversión.

- De difícil control pues no existía vinculación entre los contribuyentes.

- No permitía la desgravación de exportaciones de aquellos productos destinados al consumo externo.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, en los últimos años de su vigencia, operaba con varias tasas (general de 4% y especiales de 5%, 7%, 10%, 15% y 30%) que hacían complicada su administración y favorecían el contrabando.

Respecto al rendimiento del impuesto, su incremento no se mostraba proporcional al aumento del producto interno bruto debido a la evasión atribuible a las características del propio impuesto, al deficiente conocimiento de las disposiciones fiscales, o en otros casos, predisposición del propio causante a no cumplir en tiempo y correctamente sus obligaciones fiscales.

De crearse el Impuesto al Valor Agregado, vendría a sustituir al impuesto sobre ingresos mercantiles y a muchos otros impuestos especiales. Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1980 dispuso en su artículo segundo transitorio que quedarían abrogadas las leyes y decretos siguientes:

- 1.- Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
- 2.- Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.
- 3.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
- 4.- Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
- 5.- Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
- 6.- Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.
- 7.- Ley del Impuesto a la producción del Cemento.
- 8.- Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.

- 9.- Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
- 10.- Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
- 11.- Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones de radio y Televisión.
- 12.- Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo.
- 13.- Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.
- 14.- Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
- 15.- Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.
- 16.- Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
- 17.- Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
- 18.- Ley de Impuestos y Derechos a la explotación Pesquera

Se consideraba que todos estos impuestos complicaban el sistema de tributación indirecta en México, haciéndolo más engorroso.

Los beneficios que presentaba este nuevo gravamen eran los siguientes:

- Ampliación de la base del impuesto sobre ingresos mercantiles.
- Tratamiento homogéneo a un mayor número de bienes y servicios por virtud de la base ampliada.

- Consecuentemente se facilitaba y mejoraba el control fiscal.

Finalmente el día 22 de diciembre de 1978 se expidió la Ley del Impuesto al Valor Agregado mediante Decreto del Congreso de la Unión, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. La ley entró en vigor el 1º de enero de 1980, pues se dejó el lapso de un año para difundir el contenido de ésta disposición, era necesario capacitar a los contribuyentes así como a la administración pública y también era importante dar a conocer a la sociedad en general la mecánica de este gravamen.

EFFECTOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En teoría, la creación del Impuesto al Valor Agregado debía perfeccionar el sistema impositivo mexicano pues aventajaba considerablemente al Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, de acuerdo con las consideraciones manifestadas por el Ejecutivo así como por las opiniones emitidas por los legisladores del momento; sin embargo, antes de su vigencia, el nuevo gravamen avisaba sobre sus posibles efectos en relación a dos aspectos sumamente importantes: los precios y la recaudación.

Existían alrededor de este gravamen muchas especulaciones sobre el alza de precios que su implementación pudiera provocar. Bastaba con mirar hacia países como Ecuador, Uruguay, Brasil, Italia, Alemania o Bélgica para constatar que la introducción del Impuesto al Valor Agregado coincidía con el alza de precios.

"En Ecuador, en donde el impuesto se introdujo en 1970, durante el primer trimestre de ese año se registró un aumento del 3.8% en el nivel de los precios, llegando a registrar al final del primer semestre un aumento de 8.4% aproximadamente...

En Brasil, cuya fecha de introducción del impuesto fue 1967, la situación fue menos marcada, ya que los índices inflacionarios fueron menores al año en que se introdujo el Impuesto al Valor Agregado. Pero hay que señalar que el gobierno de ese país tomó medidas tan estrictas que recurrió a la congelación de precios, provocando "cuellos de botella" en la economía."¹⁴

Sin duda, la experiencia vivida en otros países provocó en México gran preocupación y se recomendaba avisar a la población sobre las posibles modificaciones a los precios para evitar descontrol o un impacto psicológico nocivo.

A medida que se acercaba la entrada en vigor del nuevo impuesto, se experimentaba un ambiente difícil pues existían alrededor ésta figura toda una serie de dudas e inquietudes que pretendían ser resueltas.

Al respecto, nos resulta sumamente interesante observar noticias e incluso desplegados que ocupaban espacios considerables para aclarar ciertos aspectos del mencionado impuesto tomando en consideración lo relativo a cambios en los precios como a continuación se muestra:

¹⁴ Reséndez Muñoz, Eduardo. *El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su implantación en México*. Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 2ª parte, pág. 49.

El IVA trata de favorecer a clases populares: Ibarra

En lo posible, desgravará bienes de consumo básicos

Por GUILLERMO HEWETT,
Redactor de EL UNIVERSAL

El impuesto al valor agregado trata de favorecer a las clases populares, desgravando, hasta donde es posible, bienes de consumo básico de la población, declaró el secretario de Hacienda y Crédito Público, licenciado David Ibarra Muñoz.

Explicó que los efectos del IVA, en todo caso, van a ser deflacionarios, no inflacionarios, pero las alzas de precios que corran pueden obedecer a muy diversos orígenes, a muy diversas motivaciones.

"Lo importante —agregó— es que el pueblo conozca que el Gobierno ha diseñado un nuevo impuesto para favorecer a las clases populares, para hacer un instrumento de justicia distributiva, para poder atenuar los efectos de la inflación sobre el poder adquisitivo de los salarios".

En un brindis de fin de año, se refirió a la publicación, ayer en el Diario Oficial, del Reglamento del IVA, señalando que por primera vez en el campo, impositivo el reglamento sale antes de que entre en vigor la ley, "porque en estas materias los reglamentos se utilizan para revisar y afinar problemas sobre la práctica". Comentó que, por ejemplo, el impuesto sobre ingresos mercantiles, expedido en 1948, no tiene reglamento.

Explicó que es un reglamento completo, que trata de aclarar todos los problemas de manejo del IVA. Se trata de que se resuelvan todas las dudas, dijo, señalando que quizá se requiera, como siempre ocurre, posteriormente, una modificación; pero dijo que se ha hecho un estudio notable.

Informó, además, que se revisará y publicará, antes de que termine el año, el reglamento del impuesto sobre la renta, que requiere "retocques" y modificaciones después de las reformas de 1965 y las del año pasado. Mencionó la enorme ventaja de que el Congreso hubiera aprobado la ley, sobre el IVA y hablaría puesto en vigor un año después, ya que eso permitió recoger puntos de vista de los diferentes grupos para poder expedir el reglamento antes de que la ley entre en vigor.

El licenciado Ibarra Muñoz se reunió con los periodistas en el salón Panamericano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, acompañado por los subsecretarios de Hacienda y Crédito Público licenciados Jesús Silva Herzog, de Inspección Fiscal licenciado Agustín Acosta Laguna, de Ingresos, licenciado Guillermo Prieto Fortún, el director general de Crédito licenciado Oscar Levin Coppel, así como el director general de prensa y difusión licenciado Guillermo Ramírez Hernández.



El Universal
Portillo recibió en la biblioteca de Los Pinos a los dirigentes de los sindicatos encabezados por el secretario de Trabajo, Pedro Ojeda Paulada, y el diputado José Luis Andrade Ibarra.

os que lo siguieron, honestos y
crear nada de la nada que

ólogos de masas etiquetaron
ación del yo", compuesta por
os, totalmente orgánica y que
buena mesa.

or las nubes del desencanto y
tro día más sin ser asaltado y

se reencontró plenamente con
mas que hasta ahora estaban
corrupción generalizada en el

(CONTINUA EN LA PAGINA OCHO)

Habrán de ser positivos los resultados del IVA: la presidenta de economistas

Por JUAN RODRIGUEZ,
Reportero de EL UNIVERSAL

Por el impuesto al valor agregado (IVA) ocurrirá una inflación temporal en los primeros meses del próximo año, que alcanzará un máximo de 30%, afirmó la licenciada Mercedes Salcedo, presidenta de la Asoc-

ciación de Economistas Mexicanas.

Señaló que "dicha inflación se presentará hasta que productores y consumidores comprendan en la práctica el nuevo gravamen, pero después la situación será normal".

Igualmente, puntualizó que en lo que resta del año ningún artículo debe subir de precio con el pretexto del IVA. Además, según el reglamento de este impuesto, las existencias de los vendedores inventariadas hasta el 31 de diciembre de 1979 no serán gravadas por el mismo.

Señaló que "en definitiva, el impuesto que vendrá a suplir al que se cobra sobre ingresos mercantiles, no propiciará un proceso inflacionario, sino sólo una inflación que podría durar uno o dos meses".

Después dijo que tanto consumidores como productores deben estudiar a fondo todo lo que concierne al IVA, ya que es fundamental para que no se realicen abusos.

Refiriéndose a la población consumidora, apuntó que ésta tiene que

(CONTINUA EN LA PAGINA NUEVE)



EL UNIVERSAL / Miguel Angel Quevedo

ante los mostradores de los centros comerciales para adquirir los
en todos los hogares, con motivo de la llegada de Navidad.
esas estuvieron a la orden del día. (Información en la página 10)

Mañana, 25 de diciembre,
día de descanso obligatorio,
no aparecerán EL
UNIVERSAL y EL UNI-
VERSAL GRAFICO

Era importante advertir tal situación para evitar problemas mayores si acaso los contribuyentes pudieran sentirse decepcionados o molestos con el nuevo gravamen considerando los beneficios y grandes expectativas que se habían creado en torno a esta figura.

Se esperaba una repercusión en los precios, pues aún cuando la ley del impuesto en referencia tenía previstas ciertas exenciones, también gravaba actividades anteriormente exentas o sujetas a impuestos especiales.

Debía atenderse también al proceso de familiarización por parte de los contribuyentes, la sociedad en general y el fisco con este impuesto pues no resultaba fácil acostumbrarse a una nueva mecánica después de tantos años en que el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles había estado vigente.

No era suficiente un año para dar a conocer el impuesto y esto también era un factor importante para la afectación de los precios.

Para frenar el aumento de precios se proponía, entre otras medidas, aclarar dudas a los contribuyentes, capacitar al personal, adaptar los sistemas de contabilidad al nuevo gravamen.

Sobre la recaudación, las autoridades fiscales habían estimado un buen rendimiento al efectuarse la transición del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles al denominado Impuesto al Valor Agregado calificado como productivo.

Pese a ello, se esperaba experimentar una baja en la recaudación, tal como había sucedido en los países donde el impuesto ya se aplicaba, debido al ajuste de la tasa y el tiempo de adaptación y conocimiento sobre dicho gravamen.

El efecto de disminución en los niveles de recaudación debía ser temporal pues en un futuro el Impuesto al Valor Agregado habría de convertirse en fuente importante de ingresos y desde luego mucho más productivo que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.¹⁵

La creación de un impuesto no puede efectuarse por mero capricho de los gobernantes, es necesario considerar la situación económica del país, los defectos y aciertos del sistema fiscal, el comportamiento de los contribuyentes y muchos otros aspectos que, aún cuando no puedan garantizar por completo la productividad de un gravamen, deben atenderse para evitar consecuencias desfavorables.

Tal como se había especulado, la implementación del Impuesto al Valor Agregado trajo consigo ciertos efectos negativos y bien pudieron atenderse ciertas recomendaciones para determinar la conveniencia de establecer este impuesto y que a continuación señalamos¹⁶:

- Al implementar un impuesto, debe existir un periodo de estabilización de precios y salarios.- La situación de nuestro país no favorecía la creación del Impuesto al Valor Agregado debido a una tendencia a la alza de precios y salarios, a partir de 1973. Tres años después, la moneda mexicana se había devaluado.

¹⁵ Ibidem, 2ª parte, cap. II.

¹⁶ Margáin Manautou, Emilio. *Exégesis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Mexicano*, Op. cit., pp. 8-15.

Las tasas de inflación eran altas y se elevaron mucho más cuando el gravamen en comento estuvo vigente, muchas empresas se habían aprovechado del descontrol social provocado por este impuesto y verdaderamente se experimentó un aumento considerable en los precios.

- El impuesto deberá obtener la misma recaudación que aquél o aquellos que hayan sido sustituidos.- En este sentido, el objetivo perseguido no debe ser el de incrementar la recaudación sino el de mantener el mismo nivel de recaudación.

El Impuesto al Valor Agregado no podía obtener las cantidades alcanzadas por más de 15 impuestos que fueron derogados, en consecuencia, la recaudación del nuevo impuesto debía ser superior en comparación con la obtenida por aquellos que eran sustituidos.

- Gravar los mismos bienes y sujetos del impuesto sustituido.- El Impuesto al Valor Agregado gravaba mayor número de actos o actividades que anteriormente estaban exentas y esto produjo un alza de precios.

- Buscar una cooperación entre gobierno y empresarios para evitar el alza de precios.- Al entrar en vigor el impuesto, el incremento de precios era tal, que se buscaban culpables de la situación que vivía el país, aunque este comportamiento no había sido el mejor de los remedios.

- Combatir la evasión fiscal antes de crear un nuevo impuesto.- Una de las tareas más difíciles para todo gobierno es combatir la evasión fiscal porque ello provoca menos ingresos y consecuentemente pocos o malos servicios ofrecidos a la sociedad.

Son muchos los esfuerzos que se emprenden por tratar de reducir los índices de evasión, tantos como nuevas maneras pueden surgir para evitar el pago de impuestos.

En este orden de ideas, al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado se criticó el hecho de haber ignorado las causas que motivaban la evasión fiscal pues aún cuando se esperaba disminuir dicha evasión con la creación del mencionado impuesto, el descuido o abandono de un verdadero análisis acerca de los motivos que orillaban al contribuyente a no pagar impuestos, únicamente ocasionarían agravar más el problema.

Por ello, resultaba trascendental ahondar en el tema antes de crear un nuevo impuesto –que aún cuando productivo y moderno– no pudiera demostrar su verdadera eficacia si antes no se buscaban soluciones tendientes a resolver la evasión fiscal.

CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.

- Se considera un impuesto *indirecto*.- Atendiendo a la traslación de los impuestos, es decir, pasar la carga a otra persona, se clasifica el Impuesto al Valor Agregado como un impuesto indirecto.

Esto implica que se verifiquen las etapas relativas a la traslación:

1. Percusión.- La ley del impuesto señala como sujeto pasivo a aquél que realice los actos o actividades gravadas por dicha ley.
2. Traslación.- La carga fiscal se pasa a otra persona.

3. Incidencia.- El consumidor final, al no tener la posibilidad de trasladar el gravamen, es quien recibirá el impacto del tributo y deberá efectuar el pago del mismo.

- Es un impuesto *real*.- No atiende a la calidad del contribuyente, más bien se apoya en los actos o actividades consideradas objeto del impuesto, es decir, la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, conceder el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.

Esta característica lo hace criticable pues se considera que al no atender a la capacidad contributiva de las personas afecta en mayor grado a las personas más necesitadas de bienes y servicios.

- Es un impuesto *al consumo, al gasto o a las ventas de bienes y servicios*.- Atiende a la satisfacción de necesidades de bienes y servicios por las que el consumidor efectúa un gasto.

- Es un impuesto *plurifásico*.- Esto implica que el tributo grave todas las etapas de la producción de bienes y servicios.

- Persigue una finalidad *fiscal*.- Se considera que su finalidad es fiscal pues interesa al Fisco adquirir recursos mediante su pago con la finalidad de cubrir el gasto público.

- Su pago es *obligatorio*.- De no pagarse en tiempo y forma, se puede exigir su pago.

- Su pago es *mensual definitivo*.- El impuesto se calcula por cada mes de calendario y el pago del mismo se efectúa mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

- Es un gravamen *Federal*, de conformidad con la Ley que lo regula.

- Se considera que es un gravamen de fuente *concurrente*.- Esto implica que los actos o actividades gravados por la ley aplicable no se encuentren reservados constitucionalmente a la Federación.

ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

La importancia de referirnos a los elementos del Impuesto al Valor Agregado radica en la necesidad de que el contribuyente conozca con toda certeza lo que la ley grava, la manera y temporalidad con la cual se debe pagar.

SUJETO.

Al tratar sobre los elementos del impuesto, hicimos referencia a la existencia de un sujeto facultado para exigir el pago de un gravamen (activo) y la persona encargada de efectuar el pago del mismo (pasivo).

En este sentido, sobre el Impuesto al Valor Agregado, la ley de la materia indica en su artículo 1º que los sujetos obligados al pago de este

tributo son las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades consistentes en:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

El contribuyente del impuesto deberá trasladarlo, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

El traslado del impuesto se entiende como el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido por la Ley.

Es importante aclarar que el sujeto pasivo ya sea persona física o moral, bien puede ser nacional o extranjero y las personas morales pueden ser públicas o privadas.

Así, la ley del impuesto a que nos referimos señala en su artículo 3º segundo párrafo lo siguiente:

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberán cumplir con los requisitos previstos en el artículo 4o. de esta Ley.”

En relación con el manejo del impuesto la ley de la materia, en su artículo 41, señala que los Estados recibirán participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, si han solicitado adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre actos o actividades enumeradas dentro del mismo artículo 41.

Al respecto, la Ley de Coordinación Fiscal señala que el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones siguientes funciones:

- De Registro Federal de Contribuyentes.
- Recaudación.
- Fiscalización.
- Administración.

Dichas funciones serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente. (artículo 13).

En el artículo 14 de la misma ley se establece que “las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán

consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.”

La recaudación de los ingresos federales se hará por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios o acuerdos respectivos (artículo 15, Ley de Coordinación Fiscal).

A propósito de la fuente concurrente, una de las ventajas ofrecidas por la Coordinación Fiscal es la de evitar la existencia de gravámenes locales sobre ingresos, actos, bienes u operaciones gravadas por la Federación, se evita la doble tributación aunque se crítica el hecho de restar autoridad a los Estados.

OBJETO.

El objeto del Impuesto al Valor Agregado se constituye por los actos o actividades previstos en la ley de la materia y que a continuación señalamos:

- 1) *Enajenación de bienes.*- En el artículo octavo de la ley en referencia se considera enajenación, además de lo señalado por el Código Fiscal de la Federación, el faltante de inventarios de las empresas. Respecto a este último punto, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala en su artículo 18 que no se pagará el impuesto por faltantes de bienes en los inventarios en las empresas cuando:

- Sean deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación enumera en su artículo 14 los casos considerados como enajenación de bienes.

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Al respecto consideramos necesario precisar lo que se considera como enajenación de bienes con la finalidad de lograr un mejor entendimiento de nuestras disposiciones fiscales.

Por otra parte, en relación con la reserva de dominio del bien enajenado, encontramos en el Código Civil Federal –dentro de las modalidades del contrato de compraventa– que podrá pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio sea pagado (art. 2312).

II.- Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

Se considera que la adjudicación es “la apropiación o aplicación que en herencias y participaciones o públicas subastas suele hacerse de una cosa...”¹⁷

III.- La aportación a una sociedad o asociación.

Respecto a las asociaciones, se considera que cuando varios individuos convinieren en reunirse, de manera que no sea

¹⁷ Escriche, Joaquín. *Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense*. Miguel Ángel Porrúa, México, 1998, p. 19.

enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico, constituye una asociación (art. 2670 Código Civil Federal).

Por otra parte, en virtud del contrato de sociedad, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial (art. 2688 Código Civil Federal).

Con relación a las sociedades, en el artículo 2689 del precepto citado se señala que la aportación de socios puede consistir en una cantidad de dinero u otros bienes o en su industria. La aportación de bienes implica la transmisión de su dominio a la sociedad, salvo que expresamente se pacte otra cosa.

IV.- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

Es importante señalar que el Código Fiscal de la Federación considera dentro su numeral 15º al arrendamiento financiero, entendido como el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia.

V.- *La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:*

a) *En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*

b) *En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.*

VI.- *La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:*

a) *En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.*

b) *En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.*

VII.- *La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.*

VIII.- *La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.*

IX. *La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.*

Respecto a la fusión de sociedades, no existe una definición expresa en la Ley General de Sociedades Mercantiles, misma que la regula; sin embargo, para Roberto Mantilla Molina, mediante la fusión "una sociedad de extingue por la transmisión total de su

patrimonio a otra sociedad preexistente, o que se constituye con las aportaciones de los patrimonios de dos o más sociedades que en ella se fusionan”¹⁸

En cuanto a la escisión, la Ley General de Sociedades Mercantiles indica en su artículo 228-BIS, establece que ésta se da cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

- 2) *Prestación de servicios independientes.*- En el artículo 14 de la ley del IVA indica una serie de casos considerados como prestación de servicios independientes, mismos que a continuación se indican:

¹⁸ Mantilla Molina, Roberto L. *Derecho Mercantil*. 8ª reimp., Porrúa, México, 2001, p. 462.

I.-La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Nuevamente encontramos falta de claridad respecto a la determinación del objeto del impuesto al no definir con exactitud qué se entiende por prestación de servicios independientes y en este sentido cabe recordar la importancia de brindar seguridad tributaria a los contribuyentes del impuesto con apego a la aplicación estricta de la ley, sin dar lugar a interpretaciones respecto a las disposiciones que establezcan cargas a los contribuyentes, como es el caso del objeto del impuesto.

II.-El transporte de personas o bienes.

Conforme al artículo 2646 del Código Civil Federal, se hace referencia al transporte como el contrato por el cual uno se obliga a transportar, bajo su inmediata dirección o al de sus dependientes, por tierra, por agua o por aire a personas, animales, mercaderías o cualesquiera otros objetos, si no constituye un contrato mercantil se regirá por las reglas que establece el mencionado Código.

Por su parte, el Código de Comercio regula el contrato mercantil de transporte terrestre indicando que tal contrato, por vías terrestres o fluviales se reputará mercantil:

- Cuando tenga por objeto mercaderías o cualesquiera efectos de comercio.

- Cuando siendo cualquiera su objeto, sea comerciante el porteador o se dedique habitualmente a verificar transportes para el público.

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

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

En cuanto al mandato, el Código Civil Federal lo define como un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que este le encarga. (art. 2546).

Mientras que el mandato aplicado a actos concretos de comercio se reputa *comisión mercantil*. Es comitente el que confiere comisión mercantil, y comisionista el que la desempeña (art. 273 Código de Comercio).

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

Al hacer referencia a este punto, no se halla en la ley del impuesto en comento definición alguna de asistencia técnica, sin embargo, dentro del artículo 15-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación se indica que por asistencia técnica se entenderá la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

VI.-Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté

considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración. Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

3) *Uso o goce temporal de bienes.- Se entiende por uso o goce temporal de bienes, según lo dispuesto en el artículo 19 de la ley del IVA, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro 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.*

De conformidad con el artículo 2398 del Código Civil Federal, hay arrendamiento cuando las dos partes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.

El concepto de usufructo se encuentra en el artículo 980 del Código Civil Federal y se considera que es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.

La necesidad de establecer por medio de ley los elementos esenciales de un impuesto tiene como finalidad evitar arbitrariedades por parte de las autoridades y a la vez brinda al sujeto obligado al pago de un impuesto la posibilidad de conocer de manera cierta la forma en que debe contribuir al gasto público tal como lo establece nuestra Ley Suprema.

Por ello, no se puede dejar a decisión de las autoridades la aplicación de las disposiciones legales y en este sentido el Código Fiscal de la Federación refiere en su artículo 5º la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas. *Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

En este sentido, al referimos al objeto del impuesto en comento, encontramos necesaria una reforma al artículo 19 de la ley en la materia, pues al señalarse lo que se entiende como uso o goce temporal de bienes, no existe certeza en la disposición fiscal pues se habla de “cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice...”.

Ello sin duda va en contra de la aplicación estricta de la ley respecto al establecimiento de las cargas a los particulares pues la autoridad no puede efectuar una interpretación para determinar lo que se pretendió dar a entender al señalar “cualquier otro acto” pues ello podría derivar en una aplicación arbitraria de la ley y desde luego en una inseguridad jurídica para el contribuyente al no conocer con claridad la manera en que habrá de pagar el impuesto.

4) *Importación de bienes o servicios.*- Dentro del numeral 24 de la ley en la materia se considera importación de bienes y servicios:

I. La introducción al país de bienes.

II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.”

BASE.

La base gravable del Impuesto al Valor Agregado está constituida por los valores de los actos o actividades señalados por la ley.

De manera general podemos señalar que la base, en todos los supuestos previstos por la ley, se integra por la *contraprestación pactada* aún cuando para los distintos objetos gravados por la ley se efectúen diversas especificaciones. Así, la *contraprestación pactada* puede adicionarse con otros impuestos, derechos, intereses, etc.

- *Base gravable en la enajenación de bienes.*- De conformidad con el artículo 12 de la Ley del IVA, se considera como base impositiva –tratándose de enajenaciones– el precio pactado, adicionado con las cantidades que además se cobren al adquirente como pueden ser los intereses o derechos.
- *Base gravable en la prestación de servicios independientes.*- Se considerará como valor, la *contraprestación pactada* así como las cantidades que se cobren a quien reciba el servicio como viáticos o intereses. (artículo 18 de la Ley del IVA).
- *Base gravable en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.*-Se considerará como valor, la *contraprestación pactada*

adicionada con otras cantidades como gastos de mantenimiento, construcciones, etc. (artículo 23 de la Ley del IVA).

• *Base gravable en la importación de bienes y servicios.*- El artículo 27 de la ley aplicable establece la base para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes y servicios haciendo referencia a diversos casos:

1. En el caso de bienes tangibles (según el primer párrafo del mencionado artículo), "se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación".

De acuerdo con la Ley Aduanera, el valor a considerar para efectuar el cálculo del impuesto general de importación de manera general es el valor en aduana de las mercancías (primer párrafo, art. 64).

En el segundo párrafo del mismo artículo se precisa que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas; es decir, el precio pagado por las mismas (tercer párrafo, art. 64).

2. Dentro del artículo 27 de la ley del IVA se hace referencia, en un segundo párrafo, a ciertos casos que nos remiten al artículo 24 de la misma ley, mismos que a continuación señalamos:

- Adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él (fracción II, art. 24).
- Uso o goce temporal, en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en él (fracción III, art. 24).
- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios señalados en el artículo 14 de la ley en la materia, cuando se presten por no residentes en el país.

Al respecto, el valor que se tomará en cuenta –según sea el caso– será el que correspondería de acuerdo con la misma ley por:

- Enajenación de bienes.
- Uso o goce de bienes.
- Prestación de servicios.

En este sentido, ya se ha señalado cómo habrá de determinarse la base gravable en cada uno de los casos mencionados aún cuando es importante recordar que de manera genérica el valor a considerar será el precio de la contraprestación y se adicionarán otros valores según sea el caso.

3. Para los bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor de conformidad con el último párrafo

del artículo 27 de la ley del IVA, el valor a considerar será el que se utilice para los fines del Impuesto General Importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo del mismo artículo.

En este sentido, el reglamento de la Ley del IVA establece en su artículo 42 que para determinar el incremento de valor señalado por el artículo 27 de la ley aplicable se considerará el valor de las materias primas o mercancías de procedencia extranjeras incorporadas en el producto, de conformidad con el artículo 93 de la Ley Aduanera.

Si verificamos el mencionado artículo de la Ley Aduanera podremos percatarnos que no tiene relación con lo que se trata pues en realidad es en el segundo párrafo del artículo 117 donde se establece lo siguiente:

“...Al retorno de las mercancías se pagará el impuesto general de importación que correspondan al valor de las materias primas o mercancías extranjeras incorporadas, así como el precio de los servicios prestados en el extranjero para su transformación, elaboración o reparación, de conformidad con la clasificación arancelaria de la mercancía”.

Consideramos que es importante llevar a cabo la corrección del artículo 42 del Reglamento de la Ley del IVA pues nos remite a un artículo equívoco (el artículo 93 de la Ley Aduanera cuando debiera ser el artículo 117) y ello en lugar de contribuir a la mejor comprensión de nuestras leyes no hace más que crear mayores confusiones.

Por ésta razón, no podemos dejar a un lado ciertos detalles – que aún cuando parezcan mínimos– a medida en que se vayan corrigiendo permitirán un mejor manejo y entendimiento de nuestras disposiciones fiscales.

TASA.

El porcentaje aplicable a los valores que la ley de la materia señala, es decir, la tasa del impuesto es la de 15% de conformidad con el artículo 1º de ley en comento.

Al respecto, la mencionada tasa es considerada como la general del impuesto, sin embargo, existen dos tasas más que son la del 10% y otra del 0%.

Según lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley aplicable, la tasa del 10% se aplica a los valores señalados en la Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Se considera como región fronteriza, "la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio

Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional. " (artículo 2º, último párrafo).

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la región fronteriza.

En el caso de enajenación de inmuebles en la región fronteriza, se aplicará la tasa de 15%.

Por su parte, la tasa 0% se aplica a los valores señalados en la propia ley, (artículo 2-A), cuando se realicen los actos o actividades que a continuación se indican:

..." 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...

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...

II.-La prestación de 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 trituration 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...”

Únicamente señalamos los actos y actividades afectos a la tasa del 0%, dado que en el capítulo posterior trataremos con mayor detalle este tema.

ÉPOCA Y FORMA DE PAGO.

De conformidad con el artículo 5º de la ley de la materia, el impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos previstos por la propia ley.

Esta excepción la encontramos en el artículo 33 de la ley de la materia, donde se indica lo siguiente:

“Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 28 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por

disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 1o.-A, fracción I de esta Ley.”

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Respecto a los medios de pago, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 20 que se aceptará como medio de pago de las contribuciones:

- Los cheques certificados.

- Los cheques de caja.

- Cheques personales.

● Transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, es decir el pago de contribuciones que por instrucción del contribuyente, a través de una afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la mencionada Tesorería, se realiza por las instituciones de crédito en forma electrónica.

Al respecto, con la finalidad de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, existe el pago de impuestos vía ventanilla bancaria, o por medio de Internet ya sea mediante los portales de las instituciones de banca autorizadas o a través de la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Pago del impuesto vía ventanilla bancaria.- Con la finalidad de agilizar los pagos en los bancos se ha creado una tarjeta tributaria mediante la cual se puede efectuar el pago de impuestos federales, como es el caso del IVA.

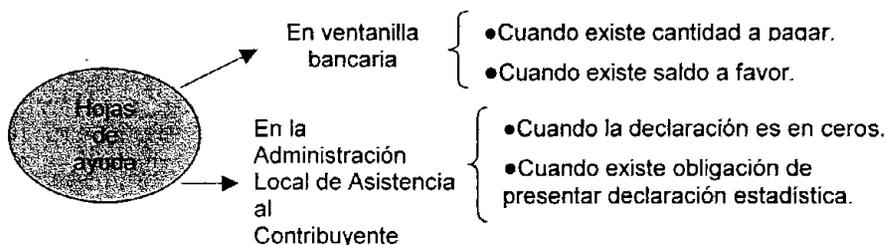
El procedimiento para efectuar el pago de impuestos mediante la utilización de ésta vía es el siguiente:

1.- Entregar la Tarjeta Tributaria al cajero, anexando la Hoja de Ayuda, que contiene el impuesto a cargo o el saldo a favor que corresponda, determinado por el propio contribuyente. Las hojas de ayuda no tienen valor probatorio por lo cual no será sellada por el cajero del Banco.

2.- El cajero deslizará la tarjeta en la terminal correspondiente y capturará los datos manifestados por el contribuyente en la Hoja de Ayuda, y recibirá, en su caso, la cantidad a pagar.

3.- Finalmente, el cajero le devolverá su Tarjeta Tributaria y le hará entrega del recibo correspondiente.

Cabe señalar que se deberá acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente en caso de que exista declaración en ceros o bien cuando al no existir impuesto a pagar ni saldo a favor exista obligación de efectuar una declaración con información estadística.



PERSONAS FÍSICAS

HOJA DE AYUDA GENERAL PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES EN VENTANILLA BANCARIA

9

TIPO DE IMPUESTO ⁽¹⁾ _____

ANOTE EL CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN QUE PAGA: (ver listado de descripciones)

DESCRIPCIÓN DEL CONCEPTO DE PAGO ⁽²⁾ _____

PERIODO (marque con X)

MENSUAL BIMESTRAL TRIMESTRAL SEMESTRAL _____ MES O PERIODO ⁽³⁾ _____ EJERCICIO _____

TIPO DE PAGO (marque con X) NORMAL COMPLEMENTARIA CORRECCIÓN FISCAL

CARGOS ADICIONALES	IMPUESTO A FAVOR	\$ _____	
	IMPUESTO A CARGO	\$ _____	
	PARTE ACTUALIZADA	\$ _____	
	RECARGOS	\$ _____	
	MULTA POR CORRECCIÓN	\$ _____	
APLICACIONES (DISMINUCIONES)	ESTÍMULOS FISCALES	CRÉDITO AL SALARIO	\$ _____
		COMPENSACIONES	\$ _____
		CRÉDITO IEPS DIESEL SECTOR PRIMARIO Y MINERO	\$ _____
		DIESEL AUTOMOTRIZ PARA TRANSPORTE PÚBLICO	\$ _____
		USO DE INFRAESTRUCTURA CARRETERA DE CUOTA	\$ _____
		PRODUCCIÓN DE AGAVE	\$ _____
		OTROS ESTÍMULOS	\$ _____

FECHA DE PAGO ANTERIOR

MONTO PAGADO CON ANTERIORIDAD \$ _____

____ DD ____ MM ____ AAAA

IMPORTE DE LA 1RA. PARCIALIDAD \$ _____

IMPORTE SIN LA 1RA. PARCIALIDAD \$ _____

CANTIDAD A PAGAR \$ _____

CANTIDAD A FAVOR \$ _____

TIPO DE IMPUESTO ⁽¹⁾	DESCRIPCIÓN DEL CONCEPTO DE PAGO ⁽²⁾	PERIODO	COMPENDE ⁽³⁾
<ul style="list-style-type: none"> - IMPUESTO SOBRE LA RENTA - IMPUESTO AL ACTIVO - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS - IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO - IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios 	<p>Impuesto al Activo</p> <p>Impuesto al Valor Agregado</p> <ul style="list-style-type: none"> Impuesto al valor agregado IVA ajuste IVA actos accidentales IVA retenciones <p>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</p> <ul style="list-style-type: none"> IEPS por bebidas alcohólicas IEPS por cerveza IEPS por bebidas refrescantes IEPS por alcohol y alcohol desnaturalizado IEPS por tabacos laborados IEPS por telecomunicaciones IEPS por aguas, refrescos y sus concentrados IEPS retenciones <p>Impuesto sustitutivo del crédito al salario</p> <p>Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios</p>	<p>MENSUAL</p> <ul style="list-style-type: none"> Enero - Julio Febrero - Agosto Marzo - Septiembre Abril - Octubre Mayo - Noviembre Junio - Diciembre <p>BIMESTRAL</p> <ul style="list-style-type: none"> Enero - Febrero Marzo - Abril Mayo - Junio Julio - Agosto Septiembre - Octubre Noviembre - Diciembre <p>TRIMESTRAL</p> <ul style="list-style-type: none"> 1° Enero - Marzo 2° Abril - Junio 3° Julio - Septiembre 4° Octubre - Diciembre <p>SEMESTRAL</p> <ul style="list-style-type: none"> 1° Enero - Junio 2° Julio - Diciembre 	<p>DESCRIPCIÓN DEL CONCEPTO DE PAGO</p> <p>Impuesto sobre la Renta</p> <ul style="list-style-type: none"> ISR Personas Físicas. Actividad Empresarial y Profesional ISR Personas Físicas. Actividad Empresarial Régimen Intermedio ISR Personas Físicas. Actividad Empresarial. Pequeños Contribuyentes ISR Personas Físicas. Arrendamiento de inmuebles (uso o goce) ISR Personas Físicas. De los demás ingresos ISR retenciones por salarios ISR retenciones por actualizados a salarios ISR otras retenciones ISR retenciones por pagos al extranjero ISR Personas Físicas. Salarios ISR enajenación de bienes ISR Personas Físicas. Adquisición de bienes ISR retenciones por premios

ACT. JULIO 2014 FEB. 04

ESTA HOJA NO ES UN COMPROBANTE OFICIAL DE PAGO, POR LO CUAL NO SERÁ SELLADA POR EL CAJERO

**HOJA DE AYUDA
PARA DECLARACIONES CON INFORMACIÓN ESTADÍSTICA (CEROS)
DE LOS DEMÁS INGRESOS**

Presente esta hoja en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente

PERIODO MENSUAL

EJEMPLO FEBRERO

PERIODO SEMESTRAL

1º ENERO A JUNIO

2º JULIO A DICIEMBRE

EJERCICIO

EJEMPLO 2004

TIPO DE DECLARACIÓN
(marque con X)

NORMAL

COMPLEMENTARIA

SI ES COMPLEMENTARIA ANOTE FECHA DE
PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN
ANTERIOR:

DÍA

MES

AÑO

CANTIDAD PAGADA
INDEBIDAMENTE:

\$

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ISR P.F. De los demás ingresos

1 No se obtuvieron ingresos en el periodo a declarar, para efectos de ISR

2 Otra especifique: _____

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Impuesto al valor agregado

1 No se realizaron actos o actividades para efectos del IVA en el periodo

2 En el periodo únicamente se realizaron actividades exentas, siendo sujeto de actividades gravadas y exentas

3 Las contraprestaciones por las actividades realizadas para efectos del IVA, no fueron efectivamente cobradas en el periodo

4 El IVA acreditable fue igual al IVA causado

5 El IVA a cargo es igual al monto de retenciones efectuadas por terceros

6 Otra especifique: _____

En caso de estar obligado a presentar información estadística por retenciones de ISR u otros impuestos, deberá utilizar la hoja de ayuda J y por IEPS la hoja de ayuda I.

**ESTA HOJA NO ES UN COMPROBANTE OFICIAL, POR LO CUAL
NO SERÁ SELLADA POR LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE ASISTENCIA**

Pago del impuesto mediante la página de los bancos.- Para que se puedan efectuar los pagos por medios electrónicos vía Internet a través de la página del Banco, se deberá contar con una cuenta bancaria que permita el acceso a los servicios que ofrece cualquiera de los Bancos autorizados por el SAT para recibir su pago, asimismo, se deberá solicitar acceso al servicio de banca electrónica, así como la clave confidencial de acceso a la página de Internet.

Los pagos provisionales o los definitivos (IVA) que deberán realizarse por esta vía, son:

- *Los que contengan impuesto a pagar.*
- *Los que tengan saldo a favor.*
- *Los que resulten en ceros,* derivado de la aplicación de compensaciones o de disminución de estímulos fiscales o de crédito al salario. También se deberá utilizar esta vía si el pago se efectúa por medio de certificados y con ello se cubre todo el saldo a cargo.

Pago del impuesto mediante la página del SAT.- Las declaraciones provisionales o las definitivas (como en el caso del IVA) que deben presentarse vía Internet a través de la página del SAT (www.sat.gob.mx), son las siguientes:

1. Aquellas que por alguna de las obligaciones a declarar no resulten con impuesto a pagar ni con saldo a favor, por la obligación de que se trate, y no derive de compensaciones, estímulos fiscales o crédito al salario. En este caso, la declaración que se presente deberá contener la información estadística que se encuentra en la dirección de Internet del SAT.

2. En el caso de declaraciones presentadas con cantidad a pagar, que posteriormente se tengan que corregir con una declaración complementaria, sin impuesto a cargo o saldo a favor por la misma obligación, dicha declaración complementaria se deberá presentar manifestando en ella el pago efectivamente realizado con anterioridad.
3. Las declaraciones que resulten sin pago o en ceros por todas las obligaciones, y este resultado no derive de la aplicación de compensaciones, estímulos y crédito al salario, invariablemente se deberán presentar por esta vía.
4. Aquéllas que tengan por objeto corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, periodo de pago, y concepto de pago (complementaria de corrección de datos). Si en la declaración existe un error tanto en cantidades como en datos, primero se deberá hacer una declaración complementaria para corregir los datos, y posteriormente se presentará otra complementaria para corregir las cantidades.

Para poder cumplir con la obligación de presentar los pagos del impuesto vía Internet, se debe generar una "clave de identificación electrónica confidencial" que deberá generarse mediante la página del SAT y el contribuyente será el único que la conozca.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

De entre las obligaciones que deben cumplir los sujetos que deben pagar el impuesto se encuentran:

- Llevar su contabilidad de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquellos por los cuales la ley libera de pago.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 28, último párrafo, se entenderá que la contabilidad se integra, entre otras cosas, por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

En relación con esto, el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deberán cumplir los comprobantes fiscales, por ejemplo: las facturas, a saber:

“...I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso...

VIII.- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos...”

- Expedir comprobantes, con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, donde se traslade expresamente y por separado el Impuesto al Valor Agregado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.
- Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en la ley aplicable. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sólo declaración de pago, en las oficinas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente y deberá conservar –en cada uno de los establecimientos– copia de las declaraciones de pago.

Actualmente, el Impuesto al Valor Agregado es considerado como uno de los principales gravámenes de México pues aporta una cantidad considerable de ingresos al Estado. En este sentido, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2004 (artículo primero) estimó la cantidad de \$271,614.9 millones de pesos a percibir por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

Para este año de 2005 la Ley de Ingresos de la Federación estima recaudar la cantidad de \$313,739.9 millones de pesos por concepto del referido gravamen.

Después del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado es uno de los gravámenes por el cual el Estado tiene la posibilidad de adquirir gran cantidad de recursos, tal vez por esa razón con frecuencia se proponen modificaciones a la ley aplicable con la finalidad de incrementar su productividad.

Se critican de él muchos aspectos, como la existencia de regímenes especiales que provocan evasión fiscal y consecuentemente su bajo nivel de recaudación.

Es necesario entonces analizar los problemas estructurales que presenta actualmente con la finalidad de incrementar los recursos adquiridos por el Estado pero también para ofrecer a la sociedad mejores servicios y una verdadera seguridad jurídica.

CAPÍTULO 4 DE LA TASA 0%.

La necesidad de adquirir recursos tendientes a cumplir con las exigencias que la sociedad reclama es desde luego una de las principales prioridades en todo Estado; para ello, se busca mediante el cobro de contribuciones obtener ingresos que permitan cubrir los interminables requerimientos de la población.

Importante es que los gobernantes consideren las diferencias naturales, existentes entre los miembros de la sociedad, incluyendo las económicas, pues no puede únicamente exigirse de los gobernados el cumplimiento de una obligación tan significativa como lo es la de contribuir al gasto público –haciendo a un lado la diversidad existente– si de capacidad económica se habla.

Recaudar con un fin meramente fiscal no ha sido la intención única de los gobernantes y en este sentido, se han buscado instrumentos que permitan al Estado equilibrar estas diferencias económicas existentes, siendo las exenciones y la tasa del 0%, parte de las medidas que, en un momento dado, pueden adoptarse con la finalidad de liberar la carga de ciertas personas o sectores que merecen cierto apoyo o impulso.

Estas figuras son conocidas en México, pues desde hace ya varios años, al crearse el Impuesto al Valor Agregado, se establecieron excepciones importantes respecto de las cuales no se pagaba el impuesto en comento dado que la intención de contemplar tal medida era proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

Así, encontramos en la ley original, que la enajenación de productos como la leche, huevo, tortillas, sal, azúcar no se sujetaban al pago del mencionado tributo.

Con tan sólo un año en vigor, el nuevo impuesto requería una mejor regulación; era preciso efectuar ciertas modificaciones destinadas a lograr beneficios para las clases desfavorecidas así como un mejor entendimiento de la ley que lo normaba.

Aparece entonces por vez primera y de manera expresa –en 1981– la tasa del 0%. Esta reforma tenía por objetivo proporcionar al contribuyente la posibilidad de acreditar el impuesto que le hubiera sido trasladado por todos los insumos y servicios necesarios para la elaboración y comercialización de los alimentos.

Una de las principales finalidades que determinaron el establecimiento de dicha tasa, era la de cumplir con los objetivos perseguidos a través del Sistema Alimentario Mexicano, en cuanto a mejoras respecto del estado nutricional de la población (principalmente de niños y mujeres embarazadas) mediante el otorgamiento de desayunos escolares, distribución de leche, apoyo al campo y regulación de precios.

A partir de entonces y hasta la actualidad, encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado –artículo 2-A – la regulación de la tasa del 0% para determinados actos o actividades, dicho numeral se ha modificado o adicionado atendiendo a la situación del país y en su momento, el criterio de los gobernantes en turno.

Genéricamente, desde su inclusión en la ley, esta tasa se viene aplicando a las enajenaciones, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de ciertos bienes así como a la exportación de bienes y servicios.

En fechas recientes se ha discutido el tema de la tasa del 0% en el sentido de que se considera perjudicial el establecimiento de tasas preferenciales, tasa cero y exenciones, pues solamente complican la recaudación de impuestos y en ese caso sería mejor establecer una tasa uniforme que permita al Estado incrementar los niveles de recaudación a un costo menor.

Además, la regulación de la tasa del 0% actualmente ha motivado toda una diversidad de opiniones –sobre todo tratándose de alimentos– pues al no contar la ley aplicable, con conceptos claros, han sido resueltos por autoridades que tratan de hallar la mejor de las soluciones.

Es necesario entonces efectuar un análisis que permita determinar si efectivamente este tipo de instrumentos –como la tasa del 0%– en verdad tienen por finalidad beneficiar a ciertos sectores de la población, o si en cambio, provocan que los vacíos existentes en la ley sean empleados para que ciertos contribuyentes abusen de ello.

ORIGEN.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS POR EL QUE SE IMPLEMENTA EL SISTEMA DE TASA 0% DEL IVA (30 DE DICIEMBRE DE 1980).

A un año de haber entrado en vigor el Impuesto al Valor Agregado, el Ejecutivo consideró necesario precisar ciertos conceptos contenidos en la ley aplicable a fin de evitar interpretaciones erróneas, además de ello, resultaba importante atender a los sectores menos favorecidos de la población y se buscaba la protección y mejora del nivel de vida de dichos sectores.

Para lograr el objetivo de beneficiar a las clases desfavorecidas se *propuso extender* la tasa del 0% a todos los alimentos a fin de que el impuesto trasladado pudiera ser acreditado por todos los insumos y servicios que interviniesen en su elaboración y comercialización.

Se proponía igual tratamiento a la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuarios y a la prestación de servicios de suministro de energía eléctrica destinada al bombeo de agua para riego en usos agrícolas.

Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1980 se dieron a conocer las reformas y adiciones efectuadas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo el artículo 2-A uno de los numerales que se agregaron a tal precepto legal mismo que entró en vigor el 1º de enero de 1981.

Por su parte los legisladores, sin ahondar en el análisis de las propuestas expresadas por el Ejecutivo, coincidieron en la necesidad de incluir la tasa del 0% en la ley aplicable.

De manera general, el mencionado artículo hacía referencia a cuatro conceptos:

- Enajenación.
- Prestación de servicios independientes.
- Uso o goce temporal de maquinaria y equipo.
- Exportación de bienes y servicios.

Aún cuando de manera expresa, la tasa del 0% se adicionó un año después de haberse creado el Impuesto al Valor Agregado, resulta interesante encontrar una tesis aislada del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa número II-TASS-4021 donde se indica lo siguiente:

TASA 0. ERA APLICABLE EN EL AÑO 1980, AUNQUE LA LEY NO LA ESTABLECÍA EXPRESAMENTE. Aunque la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el año de 1980 no mencionaba expresamente la tasa 0, ya que vino a ser establecida en el año de 1981, sin embargo, dicha tasa, que no es sino otra forma de eludir a la exención en el pago del impuesto señalada en la propia Ley, operaba en la siguiente forma: las personas que estaban exentas del impuesto conforme a la Ley, obviamente, no lo cubrían pero tenían que resentir como gasto el impacto del gravamen que les era trasladado, por lo que, en los términos de los artículos 4º, 6º y 30 de la Ley de la materia, tenían derecho al acreditamiento, devolución o compensación, en su caso, del impuesto que se les había trasladado, tratamiento al que se le denominaba técnicamente aplicación de la tasa 0.

Revisión N° 1122/81.- Resuelta en sesión de 25 de junio de 1982, por unanimidad de 6 votos.- Magistrada ponente: Margarita Lomeli Cerezo.- Secretario: Lic. Guillermo López Velarde H.

R. TFF N° 30, p. 605. Junio de 1982.

Observamos pues, que sin tener una regulación expresa, las autoridades fiscales concluyeron que se otorgaba el tratamiento de la tasa del 0% a los contribuyentes, pues tenían posibilidad de acreditar y solicitar la devolución o compensación del impuesto que se les hubiere trasladado.

CONCEPTO.

De la tasa del 0% en realidad no se brinda una definición específica, más bien se hace referencia a las distinciones existentes entre la misma y las denominadas exenciones para poder llegar a la comprensión de dicho tratamiento.

DIFERENCIA ENTRE TASA 0% Y EXENCIÓN.

A fin de entender en qué consiste la tasa del 0% es necesario referirnos a la exención para determinar dónde radica la diferencia entre estas figuras.

EXENCIÓN.

Emilio Margáin Manautou considera 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."¹⁹

Según el mismo autor, las características fundamentales de la exención deben ser:

¹⁹ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Op. cit., p. 281.

- Viene a ser un privilegio que se otorga al sujeto de un impuesto y que debe estar expresamente señalada por la ley.
- La redacción del precepto que la establece debe ser clara y precisa, a fin de no dar lugar a confusión respecto a la situación que favorece.
- Al crearse, su aplicación debe ser para el futuro y es indebido, por parte del particular, el pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas pues ello ocasionaría una falta de seguridad de las disposiciones que hoy gravan situaciones que posiblemente mañana, por razones de política económica, quedaran exentas.
- La exención es temporal, es decir, subsiste solamente hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta.
- La exención es personal, pues sólo favorece al sujeto señalado (exención subjetiva) o bien al sujeto que opera con las mercancías exentas (exenciones objetivas).²⁰

En la Constitución Política Federal, específicamente en el artículo 28, encontramos el fundamento que permite el establecimiento de exenciones:

“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.”

²⁰ Ibidem, pp. 282,283.

Pareciera tal vez que las exenciones van en contra de lo establecido por nuestra Ley Suprema pues el texto prohíbe las exenciones de impuestos; sin embargo, al precisarse que dicha prohibición se hará en los términos y condiciones establecidos en ley, se otorga al Poder Legislativo la facultad de regular las exenciones sin considerar que la prohibición es absoluta.

Se ha llegado a la determinación de que la exención está permitida siempre y cuando no pretenda favorecer a determinada persona, es decir, debe revestir las características de generalidad, abstracción e impersonalidad.

En este sentido es importante señalar que el texto original de nuestra Constitución Federal prohibía las exenciones al establecer en el artículo 28 lo siguiente:

“En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase, ni exención de impuestos;...”

El mencionado texto provocó confusión pues no existía punto de acuerdo acerca de la prohibición de las exenciones y si ésta era absoluta o no.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación —en la jurisprudencia número 55 consultable en la Primera Parte del Apéndice 1917-1975— se pronunció en este sentido:

IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se

concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Séptima Época:

Amparo en revisión 1004/63. Bertha Olguín Urquidez. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrentegui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 1116/64. Banco Occidental de México, S. A. 29 de julio de 1969. Unanimidad de veinte votos.

Amparo en revisión 1016/63. José Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3978/68. María Emigdia Contreras de Garza. 27 de junio de 1974. Unanimidad de diecinueve votos.

Para Ernesto Flores Zavala la interpretación de la Suprema Corte "es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos...Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aún cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución...Así pues debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos..."²¹

En 1983 (publicación en Diario Oficial de 3 de febrero), se modificó el artículo 28 constitucional determinándose que las exenciones estarían prohibidas en los términos fijados por las leyes con lo cual se descarta la

²¹ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. cit. p. 203.

idea de que las exenciones están totalmente prohibidas por nuestra Constitución Federal.

TASA DEL 0%.

Se dice que un producto sujeto a la tasa del 0% del IVA no paga dicho impuesto en ningún tramo de la cadena productiva, a diferencia de un bien exento por el que no se paga IVA en el último tramo de la cadena productiva que es cuando el producto es adquirido por el consumidor.²²

Entonces, la diferencia entre los bienes y servicios exentos y los gravados a tasa cero radica en el tratamiento que se da a la deducción del Impuesto al Valor Agregado.

Bajo el régimen de tasa 0%, los productores pueden deducir el IVA pagado en etapas anteriores de producción. Por el contrario, si los bienes y servicios son exentos del IVA, esta deducción no es posible.

Tanto en la tasa del 0% como en las exenciones, el cálculo aritmético del impuesto será multiplicar el valor de actos o actividades por una cantidad de 0% de impuesto; sin embargo, los contribuyentes cuyas operaciones estén afectas a la tasa de 0% tienen el beneficio del acreditamiento del IVA por ellos pagado en la obtención de sus insumos, mientras que los contribuyentes que realizan actos o actividades exentos de pago, no tendrán dicho beneficio, salvo, que exista alguna disposición que en forma expresa lo otorgue.

²² Tépac Marcial, Reyes. *El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas*, Cámara de Diputados, México, diciembre- 2003, p. 6.

En este sentido, interesante resulta esta tesis aislada número II-TASR-VIII-658 emitida por la Primera Sala Regional Norte-Centro del 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 el sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho al 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.

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

R TFF N° 67, p. 40. Julio de 1985.

La diferencia entre contribuyentes sujetos a la tasa del 0% y sujetos al régimen de exenciones radica en que los primeros están en posibilidad de acreditar y solicitar la devolución del impuesto que les hubiera sido trasladado, mientras que los exentos no tienen posibilidad de acreditar y solicitar devolución del impuesto que se les traslade.

DE LA TASA 0% VIGENTE EN EL ARTÍCULO 2-A DE LA LEY DEL IVA.

El fundamento legal donde se prevé la tasa del 0% la encontramos en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde se establece lo siguiente:

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

I.-La enajenación de:

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

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 aplicara 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.

II.-La prestación de servicios independientes:

a).-Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

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

c).-Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e).- Los de desepite de algodón en rama.

f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g).- Los de reaseguro.

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".

De la lectura de dicho numeral podemos determinar que son cuatro los supuestos principales a los cuales se aplica la tasa del 0%:

- Enajenación (fracción I).
- Prestación de servicios independientes (fracción II).
- Uso o goce temporal de maquinaria y equipo señalado en la ley (fracción III).
- Exportación de bienes y servicios (fracción IV).

A continuación se van detallando los actos y actividades específicos que están sujetos a la tasa del 0%, así como las excepciones previstas en la propia ley.

ACTOS O ACTIVIDADES SUJETOS A LA TASA 0%.

➤ Enajenaciones (fracción I).

La enajenación, a la cual nos hemos referido anteriormente, es el primero de los supuestos previsto en la fracción I del artículo 2-A de la Ley del IVA. Por medio de incisos se van detallando los rubros específicos a los cuales se aplicará la mencionada tasa y que a continuación señalamos:

- *Enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule. (inciso a, fracción I).*

Este rubro, desde 1980 –año en que se crea la tasa del 0%– formó parte de un listado de productos tales como el huevo, harina, pan o tortillas por los cuales no se pagaba el impuesto en comento.

En cuanto al hule, para 1991, estuvo vigente la tasa del 15% aplicable a éste; para ello, los legisladores –como podrá verificarse en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del día 13 de diciembre de 1990– expresaron lo siguiente:

"Ante las diversas interpretaciones que se han dado al tratamiento fiscal a la enajenación de hule, debido al mínimo proceso a que es sometido este producto que aparentemente lo hace diferente del hule en estado natural, los contribuyentes afectados han planteado el trato inequitativo que tiene este producto con el hule que se importa, por lo que se propone que durante el año de 1991 se aplique la tasa del 15% o 6%, según corresponda, al valor de enajenación del hule, mediante la incorporación en disposiciones de vigencia anual, de la fracción que seguida se propone:

...II. - Se aplicará la tasa del 15% al hule, aun cuando esté industrializado..."

En este sentido es importante acotar que el hule es considerado por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como el "Nombre de varios árboles de los que se extrae el hule (ll caucho).

Posteriormente, en el año de 1991 se propuso reformar este inciso para especificar que la tasa del 0% no fuera aplicable a la enajenación del hule. Al efectuarse la discusión sobre las reformas propuestas, un grupo de diputados se opuso a la idea de exceptuar el hule de la aplicación de la tasa en comento, argumentando la necesidad de conservar la redacción original de este inciso **b** (*animales y vegetales no industrializados*) para considerar este producto como vegetal y no industrializado, ya que –a decir de los legisladores– al gravar el hule con la tasa general se afectaría directamente

la producción de llantas así como a la actividad industrial y de transporte en el país, repercutiendo también en los consumidores.

Finalmente y pese a las manifestaciones vertidas en contra, el artículo 2-A, fracción I, inciso 1 fue reformado, en este último año, para especificar que la tasa del 0% sería aplicable a la enajenación de animales y vegetales no industrializados, *salvo el hule*, siendo ésta la manera en que actualmente se encuentra especificado el inciso a) de la fracción I.

Por otra parte, al hablar de animales y vegetales no industrializados, resulta necesario remitirnos primeramente al Código Fiscal de la Federación concretamente al numeral 16, pues al hacerse referencia de las actividades empresariales se incluye en su fracción II a las *industriales* entendidas como "la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores, ello con relación a la no industrialización de animales y vegetales".

En este sentido, el artículo 3º del Reglamento de la Ley del IVA señala los casos en que no se consideran industrializados los animales y vegetales, esto es, cuando se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados, ni los vegetales por el hecho de ser sometidos a proceso de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado.

Al respecto, encontramos el siguiente criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito que a la letra dice:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS SUBPRODUCTOS DE LA TRITURACION DEL TRIGO DEBEN QUEDAR GRAVADOS A LA TASA DEL 0%. Siendo el trigo un producto vegetal de cuya molienda se obtiene la harina de trigo, que continúa siendo un producto 100% vegetal por no haber sufrido transformación alguna, pues es el mismo

trigo sólo que triturado, los subproductos 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. En este orden de ideas un producto vegetal no cambia su estado, forma o composición original, cuando es sometido a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado, desgranado o cualquier otro proceso que permita su enajenación en condiciones aptas para su consumo y como en el presente caso los subproductos referidos no cambian su estado, forma y composición natural, deben quedar gravados a la tasa del 0% de conformidad con lo establecido por el artículo 2º. A, fracción 1, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 31/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 13 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Tello Cuevas. Secretario: José Francisco Salazar Trejo.

Revisión fiscal 32/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 2 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretario: José Luis Estrada Delgadillo.

Al reparar en la lectura de la fracción I del artículo 2-A de la ley en comento, encontramos un segundo párrafo que indica: *"Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada"*.

Según el autor José Plascencia Rodríguez "Este inciso a) dio pie a muchas interpretaciones, sobre todo las referidas a contribuyentes que realizan sus actividades de enajenación de productos tales como tablas y tablonés, encontrándose que la autoridad consideró que esa actividad se sujetaba a la aplicación de la tasa general; mientras que algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes TFF, señalaba que la tasa de aplicación en el caso era del 0%. Así, cuando los contribuyentes dedicados a la realización de esas actividades, recurrían a dicho órgano jurisdiccional, en la mayoría de los casos eran favorecidos.

En ese orden de ideas, la reforma para 2003, adiciona un segundo párrafo a ese inciso, el cual textualmente es el siguiente: "Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada". Así, analizando esta adición *a contrario sensu*, toda madera que no se enajene en trozo o descortezada, será para efectos de la ley, y por este nuevo párrafo, industrializada, con lo que se aplicará la tasa general o reducida, en su caso, pero nunca la tasa de beneficio del 0%.²³

En efecto, resultaba difícil unificar criterios respecto a la aplicabilidad de la tasa del 0% para la madera presentada a manera de tablas o tablonés y en este sentido hemos encontrado un criterio aislado emitido por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que, previo a la adición del citado párrafo, consideraba lo siguiente:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- NO RESULTAN AFECTOS A LA TASA 0%, SINO A LA DEL 10%, LOS VEGETALES QUE SE INDUSTRIALICEN Y SE PRESENTEN EN TABLAS, TABLONES Y VARILLAS DE MADERA.- De la Interpretación sistemática de los artículos 2-A, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1998, y 3º de su Reglamento, debemos considerar que los vegetales como la madera, se encuentran afectados a la tasa del 0% cuando sean productos que no han sido sometidos a un proceso de industrialización; tratándose de la madera, conforme a su origen natural, la encontramos en el árbol de cualquier especie, la cual para su obtención inicia con la tala del árbol sin que con ello sufra una transformación, por lo que tratándose de "madera", su estado natural-vegetal sería encontrarlo en forma de troncos, ramas, arbustos, ya que en dicho estado no han sido sometidos a un proceso de industrialización; en cambio, cuando ya ha sido sometido a un proceso, para cambiarlo de su estado natural, para darle longitud, tamaño y grosor deseados, esto no se logra con el simple corte o tala del árbol, sino que es menester que sea una máquina especializada la que le dé dicha forma; y con ello, se demuestra que ha sufrido un proceso industrial; por lo que en el caso de madera que se encuentra presentada en forma de tablas, tablonés y varillas, éstas se encuentran afectas a la tasa del 10% conforme a la Ley de la materia.

²³ Plascencia Rodríguez, José Francisco. *Ley del Impuesto al Valor Agregado Comentada*. 5ª ed. Themis. México. 2003. p. 50.

Juicio N° 791/99.- Sentencia de 31 de enero de 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Victorino M. Esquivel Camacho.- Secretaria: Lic. Leticia Evelyn Córdova Ceballos.

R.T.F.F. Cuarta Época. Año III. N° 27. Octubre 2000. p. 251.

La confusión suscitada llegó hasta la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se resolvió la contradicción de tesis 23/2002-SS entre las sustentadas por el Primer y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por considerar el primero que la enajenación de madera cortada en tablas y tablonés se encontraba gravada a la tasa del 15%, mientras que el último se había pronunciado por la aplicación de la tasa del 0%.

La determinación a la que llegó la referida Sala se halla en la jurisprudencia número 2ª./J. 59/2002, misma que a la letra dice:

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 ÁRBOL, DEBE GRAVARSE 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. Si bien es cierto que los artículos 2o.-A, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 3o. de su reglamento, al establecer, el primero de ellos, que se gravará con la tasa del 0% la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule y, el segundo, que para efectos de lo dispuesto en aquel numeral se considera que no están industrializados los animales y vegetales por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empaçados, ni los vegetales por el hecho de ser sometidos a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado, deben aplicarse de manera estricta, según lo previsto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, toda vez que se encuentran relacionados con los elementos del impuesto, a saber, el objeto y la tasa, también lo es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que ello no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras

utilizadas, ya sea técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado. En esa tesitura, si por "industrializado" se entiende aquello que fue objeto de industria o elaboración, esto es, que fue transformado en otra cosa por medio de un trabajo adecuado, se llega a la conclusión de que cuando un tronco es cortado para crear tablas y tablones, se le está sometiendo a un proceso de industrialización o transformación, por el que se modifica su naturaleza, independientemente de que en ambos casos se trate de madera, pues se les da determinado corte, forma, longitud y grosor, por lo que cuando los contribuyentes del impuesto al valor agregado enajenen tales tablas o tablones, éstos deben calcular el impuesto al valor agregado conforme a la tasa general del 15%, o bien, a la del 10%, aplicable cuando la enajenación se realice por residentes de la región fronteriza y su entrega material se lleve a cabo en dicha región, según lo establecido en los artículos 1o. y 2o., respectivamente, de la referida ley.

Contradicción de tesis 23/2002-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo circuito. 7 de junio de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Mariano Azuela Güitrón. Integró Sala el Ministro Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

En este sentido, es importante señalar que el 30 de diciembre de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado" mediante el cual se adicionó este último párrafo de la fracción I del artículo 2-A de la ley aplicable.

Relativo al tema, es importante señalar que el 6 de diciembre de 2002, la Cámara de Diputados al emitir su Dictamen respecto a las propuestas manifestadas por el Ejecutivo expuso lo siguiente:

"Por otra parte, 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 afectada 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.”

Es necesario recordar que la tasa del 0% se aplica no solamente a la enajenación de vegetales sino también de animales no industrializados, aspecto en el que también han surgido dudas. A manera de ejemplo señalamos el siguiente criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado del Tercer Circuito:

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA ENAJENACION DE PIEL DE RES SIN INDUSTRIALIZAR NO ESTA GRAVADA PARA EFECTOS DE LA. El artículo 2o., fracción I, inciso A) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece textualmente lo siguiente: "El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0%, a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: 1.- La enajenación de: A). Animales y vegetales que no estén industrializados". El artículo 3o. del reglamento de la ley invocada literalmente dice: "Para los efectos de la fracción I inciso a) del artículo 2o. de la Ley, se considera que no se industrializan los animales y vegetales por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados ...". La armónica interpretación de dichos preceptos legales permite concluir que la presentación para su venta de animales en partes, no implica su industrialización, por lo cual la enajenación de la piel de res, al ser trozo o parte del animal, no está gravada con el impuesto al valor agregado. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 13/92. Subprocurador Fiscal Regional de Occidente. 31 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Alfonso Alvarez Escoto. Secretario: Francisco Olmos Avilez.

• *Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación (inciso b, fracción I).*

✓ **Medicinas de patente.**- En el año de 1982, el Ejecutivo propuso establecer una tasa reducida del 6% para gravar la enajenación de medicinas y productos destinados a la alimentación, es entonces cuando por vez primera se contempla en ley el rubro de las medicinas de patente.

Tiempo después, mediante un Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de agosto de 1988 se exime del pago del IVA a la enajenación e importación de alimentos y medicinas de patente.

Para implementar dicha medida fue necesario considerar la celebración del Pacto de Solidaridad Económica suscrito por los sectores obrero, campesino, empresarial y el Gobierno de la República, del cual es necesario puntualizar los siguientes aspectos:

1. El Pacto se efectuó con el objeto de reducir la inflación y lograr una adecuación a las circunstancias económicas del país a finales de 1987.
2. Se observaba un desarrollo favorable de los compromisos adquiridos y se buscaba consolidar los avances logrados.
3. En apoyo al mencionado Pacto, reforzando la certidumbre de los productores respecto a la conservación de sus costos y a fin de evitar una afectación en el poder adquisitivo de la población se emitió el referido Decreto cuya vigencia no podría exceder del 31 de diciembre de 1988.

A partir de 1991, se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de ese año, la tasa del 0% para la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente. Es hasta 1995, concretamente el 15 de diciembre, cuando se publica en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto por el que se expiden nuevas leyes y se modifican otras" reformándose el artículo 2-A de la Ley del IVA, en su fracción I, inciso b) para establecer la aplicación de la

tasa del 0% a la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación.

Para tratar de esclarecer el contenido de este inciso b), necesitamos remitirnos al artículo 7º del Reglamento de la Ley del IVA donde se hace referencia a las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias como medicinas consideradas de patente.

En un segundo párrafo, del mismo numeral, se señalan también como medicinas de patente a los medicamentos magistrales y oficinales a que se refiere la legislación sanitaria, cuando sean equivalentes a las especialidades médicas.

La Ley General de Salud –en relación con este último párrafo– nos indica en su artículo 224 lo siguiente:

“Los medicamentos se clasifican:

A. Por su forma de preparación en:

I. Magistrales: Cuando sean preparados conforme a la fórmula prescrita por un médico,

II. Oficinales: Cuando la preparación se realice de acuerdo a las reglas de la farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos, y

III. Especialidades farmacéuticas: Cuando sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de la industria químico farmacéutica.”

Respecto a la aplicación de la tasa del 0% –aún sin estar prevista en la ley– obedeció desde un principio a la idea de beneficiar a todos los sectores de la población y en especial de las clases menos favorecidas.

Actualmente, pese a que la idea es beneficiar a las personas menos favorecidas “es práctica diaria y común que en la mayoría de los hospitales privados...y por inercia de la dinámica fiscal en nuestro país, realicen el cobro de un IVA de 15% a estas medicinas junto con los demás conceptos incluidos en la cuenta final que se entrega al paciente, lo cual resulta indebido”²⁴.

Al respecto, la Primera Sala Regional Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal, ha emitido la tesis aislada III-TASR-XI-311 pronunciando lo siguiente:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- EL SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS A PACIENTES HOSPITALIZADOS SE DEBE CONSIDERAR COMO ENAJENACION DE BIENES Y NO COMO PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES PARA EFECTOS DE ESTE GRAVAMEN.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8o., primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo previsto en el numeral 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación, en su texto en vigor para el ejercicio de 1990, el suministro de medicamentos a pacientes que se atienden en una clínica hospital (aun cuando sea bajo las indicaciones del médico responsable), se debe considerar como una enajenación de bienes (afecta a la tasa del 0%) y no como la prestación de servicios independientes (afecta a la tasa del 15%); en tanto que es práctica común que dentro de las instalaciones se encuentre integrada una farmacia, que enajena los medicamentos tanto al público en general como a los pacientes que se encuentren atendiendo en ellas, obviamente bajo las prescripciones que sus médicos responsables indiquen como parte de su tratamiento. El que los medicamentos se suministren bajo las indicaciones de nombre, dosis y características no quiere decir que formen parte de los demás actos o actividades que sí encuadran dentro de la prestación de servicios independientes

²⁴ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Indebido el cobro de IVA a medicinas de patente*. Prontuario de Actualización Fiscal, México, mayo-2004, p. 132.

uno de los pacientes hospitalizados, como pudieran ser el servicio de quirófano, atención de enfermeras, área de terapia intensiva, cuartos de recuperación, atención médica, servicio de teléfono en la habitación, laboratorio de análisis clínicos, etcétera.

Juicio No. 742/93.-Sentencia de 17 de agosto de 1994, por unanimidad de votos.-Magistrado Instructor: José Gustavo Acero Rodríguez.- Secretario: Lic. Carlos Ulaje Figueroa.

✓ **Productos destinados a la alimentación:** Al efectuarse la creación del Impuesto al Valor Agregado se tomó en consideración el establecimiento en la ley aplicable de ciertas operaciones exentas –siendo una de las más importantes– la enajenación de alimentos como el pan, tortillas, leche, azúcar y sal.

Posteriormente, con la adición del artículo 2-A –vigente a partir de 1981– se incluye la enajenación de los productos destinados a la alimentación (con ciertas excepciones) para quedar sujetos a la tasa del 0%.

Al igual que con las medicinas de patente, la tasa del 0% se mantuvo para la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación a partir de 1991.

Hasta 1995, mediante una reforma efectuada a la fracción I, el inciso b) quedó establecido tal como lo conocemos.

Ante la falta de precisión para determinar con exactitud los productos y tipo de alimentación que debían satisfacer llevó al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito a emitir la Tesis Asilada VI.1o.A.108 A que a la letra dice:

VALOR AGREGADO, IMPUESTO AL. LA TASA DEL 0% PREVISTA PARA LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS ES APLICABLE SÓLO A AQUELLOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN HUMANA. El artículo décimo quinto, fracción I, de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y uno, establecía una tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por la importación o enajenación de productos destinados a la alimentación, pero lo cierto es que esa disposición de vigencia anual debe interpretarse en el sentido de que sólo se refiere a productos destinados a la alimentación humana. Ello se colige tomando en cuenta que el precepto en comento, al establecer la tasa del 0% tratándose de productos alimenticios (además de medicinas de patente), señala como excepciones, entre otras, los productos indicados en los incisos a) y b) de la fracción I del artículo 2o.- B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en bebidas distintas de la leche, jarabes o concentrados utilizados para preparar refrescos, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos que al diluirse permitan obtener refrescos. Así, al emitirse la disposición de vigencia anual que establece la tasa del 0% para alimentos y medicinas de patente, la intención del legislador consistió en evitar que se afectara el poder adquisitivo de la población menos favorecida del país, apoyando de esta manera a diversos sectores de la sociedad, como obreros y campesinos, por citar sólo algunos ejemplos. Lo anterior conduce a concluir que *únicamente los productos destinados a la alimentación humana se encontraban gravados con la tasa del 0% para calcular el impuesto al valor agregado por su enajenación e importación, en términos de la disposición de vigencia anual, contenida en el precitado artículo décimo quinto, fracción I, con las excepciones señaladas en el propio precepto. Por consiguiente, para el caso de que determinado producto no se encuentre destinado a la alimentación de los seres humanos sino, por ejemplo, a la elaboración de alimentos para ganado, es inconcuso que no le corresponde la referida tasa del 0%.* PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 546/2000. José Mario Felipe Álvarez Vera. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

(Las cursivas son nuestras).

✓ **Excepciones al inciso b).**-Al revisar el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podemos observar que existen excepciones a la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, las cuales no estarán sujetas a la tasa del 0%

y por lo tanto se encontrarán gravadas bien a la tasa del 15% o a la tasa del 10% (para zonas fronterizas), según sea el caso.

A continuación hacemos referencia a dichas excepciones previstas en la ley aplicable:

- ❖ 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.

En 1982, se adiciona a la Ley del Impuesto al Valor Agregado el artículo 2º-B por el que se crea la tasa de 6% para gravar los productos destinados a la alimentación, contemplándose como excepción a las bebidas distintas a la leche.

Para el año de 1992, se mantuvo la tasa del 0% para la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, *excepción hecha a las bebidas distintas a la leche y los jarabes concentrados para preparar refrescos.*

Hasta el año de 1995 se reformó nuevamente el inciso b), subinciso 1 para exceptuar de la tasa del 0% a las bebidas distintas a la leche y de la misma manera en que actualmente está redactado.

Por otra parte, el artículo 4º del Reglamento de la Ley del IVA señala otras bebidas comprendidas y consideradas como distintas a la leche, es decir, los productos para beber en que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, endulzantes, u otros ingredientes, tales como el yogurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados.

En relación con el tema, el Segundo Tribunal del Décimo Cuarto Circuito ha emitido la Tesis Aislada XIV.2o.81 A donde se manifiesta lo siguiente:

VALOR AGREGADO. LOS SUPUESTOS DE EXCEPCIÓN EN LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0% PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISOS 1 Y 2, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO DEBEN ENTENDERSE DE MANERA LIMITATIVA, SINO ENUNCIATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). De conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares (las que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) y las que señalan excepciones a éstas, son de aplicación estricta. Por tanto, si la fracción I, incisos a) y b), subincisos 1 y 2, del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula la aplicación de la tasa del 0% en la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, así como de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con excepción de las bebidas distintas de la leche (aun cuando tengan la naturaleza de alimentos) y de otros productos (jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores) que al diluirse permitan obtener refrescos, se establece una carga a los particulares, pues la enajenación de bienes es el hecho imponible de la contribución y constituye el objeto del impuesto, entonces, es inconcuso que su interpretación debe hacerse de manera estricta. En tales condiciones, dado que la voluntad del legislador fue la de que sean exceptuadas de la tasa del 0% las bebidas distintas de la leche, así como los concentrados, polvos, jarabes, etcétera, que sirvan (inclusive diluyéndose) para preparar bebidas refrescantes, *resulta patente que el producto denominado "horchata" queda incluido dentro de los supuestos de excepción, ya que éstos no deben entenderse de manera limitativa, sino enunciativa, toda vez que resultaría casi imposible que dicho numeral abarcara todas las bebidas existentes diversas de la leche, aun cuando, en ciertos casos, para la elaboración de aquel producto sea adicionada la leche, pues sus cualidades son distintas en sabor y consistencia.* SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 116/2003. Administrador Local Jurídico de Mérida. 22 de enero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretario: Mario Andrés Pérez Vega.

(Las cursivas son nuestras).

- ❖ 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.

Otra de las excepciones realizadas a la tasa del 6% (ello en 1982), fue la de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.

Sin encontrar razón expresa, en 1995 al derogarse el artículo 2-B que se refería a la tasa del 6%, se reformó el artículo 2-A (relativo a la tasa del 0%) para exceptuar a los jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitieran obtener refrescos.

- ❖ Caviar, salmón ahumado y angulas.

En cuanto a este rubro, la primera vez que se contempló en la ley del IVA estuvo gravado con una tasa del 20%, cuando se adicionó el artículo 2-C, sólo que además de estos tres productos, se incluía la champaña.

Hasta 1995 de nueva cuenta dicho rubro es materia de discusión y al respecto son verificables en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados fechado el 17 de marzo de 1995 las palabras de uno de los legisladores en aquél momento:

"...los mexicanos nos despertábamos el lunes 11 de noviembre de 1991, con una noticia agradable: el IVA en México bajaba a la tasa general del 10%...

Por lo agradable de la noticia, pocos nos percatamos de que el Decreto Presidencial del domingo 10 de noviembre de 1991, por medio del cual se disminuyó en una tercera parte la tasa general del IVA y se redujo un 50% la tasa de artículos suntuarios al 20%, constituía uno más de los actos de autoritarismo a que nos había acostumbrado el Ejecutivo

Federal, ya que con esto se violaba nuestra Constitución, al usurpar las facultades exclusivas del Congreso de la Unión para legislar en materia tributaria.

Obviamente que los más felices con la reducción de la tasa del IVA fueron aquellos que están acostumbrados a consumir artículos suntuarios, los que diariamente pueden colocar a su mesa caviar, salmón ahumado, angulas, champaña o bien pueden comprar armas de fuego y sus accesorios, motocicletas de lujo, equipos acuáticos motorizados, aviones etcétera...”

Efectivamente, el 10 de noviembre de 1991, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se eximía parcialmente del pago del Impuesto al Valor Agregado teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- a. El objetivo era mantener unas finanzas públicas sanas y estables, mejorando el nivel de vida de los mexicanos.
- b. Era conveniente fortalecer el Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico mediante el fortalecimiento del poder adquisitivo de la población.
- c. Congruente con lo anterior, se consideró necesario eximir en una tercera parte y 50% el impuesto al valor agregado previsto en los artículo 1º, segundo párrafo y 2-C de la Ley de la materia.
- d. La tasa aplicable en ambos casos sería de 10%.
- e. Esta medida evitaría afectaciones en la realización de los actos o actividades gravados por la Ley.
- f. El beneficio estaría vigente hasta el 31 de diciembre de 1991.

El Decreto señalaba lo siguiente:

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

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

Al respecto, en el Código Fiscal de la Federación –concretamente en el numeral 39– se prevé lo siguiente:

“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, 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...”

En este sentido y considerando lo que el Código Fiscal establece, el Ejecutivo Federal no eximía parcialmente del pago del IVA sino que creaba una tasa del 10% aplicable a los actos y actividades previstos en los artículos que en el mismo Decreto se mencionaban por lo que iba más allá de la facultad que de acuerdo con el Código Fiscal le compete y empleaba la facultad de legislar –propia del Poder Legislativo– para modificar la Ley del Impuesto al Valor Agregado y establecer una nueva tasa.

El 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma –vigente a partir de 1996– que exceptuó al caviar, el salmón ahumado y angulas de la aplicación de la tasa 0%.

❖ Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

Al analizar las reformas propuestas por el Ejecutivo, la Comisión Dictaminadora estimó conveniente exceptuar de la tasa del 0% al rubro en comento (ello el 11 de diciembre de 1999), manifestándose lo siguiente:

“En virtud de que se han presentado controversias en los Tribunales, derivadas de interpretaciones erróneas de los contribuyentes en el sentido de que la tasa del 0% pudiera ser aplicable a los insumos utilizados para la elaboración de alimentos y medicinas de patente, esta Comisión de Hacienda y Crédito Público propone que se precise en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que dicha tasa sólo debe aplicar a los productos que se destinen exclusivamente a la alimentación y a las medicinas de patente, ya que las materias primas que se utilizan para su producción pudieran ser igualmente utilizados para la elaboración de productos diversos.

En este orden de ideas, ésta Dictaminadora recomienda a esta Soberanía adicionar el numeral 4 al inciso b) de la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el siguiente texto:

“Artículo 2o.-A.

b).....

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.”

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha emitido la tesis aislada número 2a. XXXIII/2002 en este sentido:

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISO 4, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER COMO EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL CERO POR CIENTO POR LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS, LA DE SABORIZANTES Y ADITIVOS ALIMENTICIOS, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. La circunstancia de que el mencionado artículo establezca que las

enajenaciones de saborizantes y aditivos alimenticios no se encuentran gravadas con la tasa del cero por ciento, sino con la general del quince por ciento, obedece al hecho de que el legislador tuteló a los productos exclusivamente destinados a la alimentación, sin incluir materias primas que pudieran utilizarse para la elaboración de otros diversos, como los señalados saborizantes y aditivos alimenticios, pues si bien éstos pueden utilizarse en la fabricación de productos alimenticios al actuar como modificadores de sus características, no participan de la naturaleza propia de un alimento por carecer de la nota esencial de proporcionar nutrientes al organismo, además de que también pueden usarse para artículos no alimenticios. En congruencia con lo anterior, se concluye que el citado artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), subinciso 4, no transgrede la garantía de equidad tributaria, prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien existe un trato desigual, éste se justifica por el hecho de que dichos saborizantes y aditivos son distintos de los productos destinados a la alimentación, a pesar de que se agreguen a éstos para modificar sus propiedades, y porque tal trato responde a finalidades extrafiscales como lo son la de coadyuvar al sistema alimentario mexicano y la de proteger a los sectores sociales menos favorecidos. Además, el referido precepto legal otorga a sujetos que se encuentran dentro de la misma hipótesis de causación, consecuencias jurídicas iguales, las que se encuentran justificadas atendiendo a parámetros objetivos.

Amparo en revisión 801/2000. Warner Jenkinson, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

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

Al entrar en vigor el Impuesto al Valor Agregado (1980), uno de los rubros exentos era el del agua no gaseosa ni compuesta, excepto el hielo. Un año más tarde –con el surgimiento de la tasa del 0% – estaban sujetos a dicha tasa el agua en estado líquido, no gaseosa, ni compuesta y hielo.

En 1991, se reforma nuevamente el inciso c), para quedar sujeta a ésta tasa la enajenación de hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de 10 litros.

- *Ixtle, palma y lechuguilla (inciso d).*

Al entrar en vigor el impuesto referido (en 1980), solamente el ixtle se encontraba exento. Posteriormente, se especifica tal como lo conocemos, es decir, se aplica la tasa del 0% la enajenación del ixtle, palma y lechuguilla, reforma que estuvo vigente a partir de 1981.

- *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 aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos. (inciso e).

El Reglamento de la Ley del IVA señala al respecto:

"ARTICULO 5o.- Para los efectos del artículo 2o. A fracción I inciso e) de la Ley, se considera que una embarcación es destinada a la pesca comercial cuando en la matrícula o registro de la misma, así se determine, salvo prueba en contrario..."

Anteriormente, la maquinaria y equipo que únicamente fuere susceptible de ser utilizado en agricultura o ganadería así como los fertilizantes se encontraban exentos (artículo 9º, fr. XII de la Ley del IVA de 1980). Para 1981 se otorga el tratamiento de tasa 0% a la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo, necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca (artículo 2-A, inciso e de la ley).

En 1994, el Ejecutivo Federal propuso reformar el artículo 2-A de la ley con el objeto de adicionar diversos actos o actividades que por su propia naturaleza debían estar en la tasa 0%. Al efectuarse el estudio de la Iniciativa de Ley, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados sugirió adicionar –dentro de los bienes sujetos a la citada tasa– el rubro de enajenación de llantas para tractores utilizados para accionar implementos agrícolas, lo cual beneficiaría al sector agropecuario y es a través de publicación en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994, cuando se da a conocer este inciso e) tal como lo conocemos actualmente.

- *Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería (inciso f).*

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1980, solamente la enajenación de fertilizantes estaba exenta. Un año después, con el objeto de mejorar el nivel de vida de los sectores menos favorecidos se decidió aplicar

la tasa del 0% a la enajenación de productos como los fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas –tal como ahora– y siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

Tomando en consideración que estos productos deben utilizarse en la agricultura o ganadería, es preciso referirnos al Código Fiscal de la Federación en su numeral 16 –relativo a las actividades empresariales– donde se trata a las actividades agrícolas y ganaderas.

Así, las primeras comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Las últimas son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- *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 (inciso g).*

Dado que la Ley del IVA no señala una definición de invernaderos hidropónicos, consideramos pertinente señalar que –en cuanto a los invernaderos hidropónicos– el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra invernadero como el “recinto en el que se mantienen constantes la temperatura, la humedad y otros factores ambientales para favorecer el cultivo de las plantas”.

En cuanto al término hidropónico, este se entiende como "Perteneiente o relativo a la hidroponía"; mientras que hidroponía se refiere al "Cultivo de plantas en soluciones acuosas, por lo general con algún soporte de arena, grava, etc."

Luego entonces podemos entender que los invernaderos hidropónicos son los recintos en los que se mantienen constantes la temperatura, la humedad y otros factores ambientales para favorecer el cultivo de plantas en soluciones acuosas.

- *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 (inciso h).*

En 2003, el Ejecutivo al exponer las razones por las cuales consideraba necesario hacer modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señalaba lo siguiente:

"Por lo que hace a la enajenación de joyería, oro, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, que tengan un contenido mínimo del 80% de oro, debe mencionarse que se propone que quede gravada a la tasa general cuando se realicen las ventas al consumidor final, pero se consideren exentas las ventas en las etapas de producción y comercialización previas. Ello obedece a las consideraciones siguientes:

Hoy en día están fuera del objeto del impuesto al valor agregado las monedas, ya sea nacionales o extranjeras, así como las piezas de oro o de plata que hayan tendido tal carácter y las "onzas troy". Esa exención obedece a que su adquisición no es un consumo de bienes, sino que se trata de instrumentos de pago y ahorro que servirán para un futuro consumo de bienes y servicios. Ahora bien, como se ha mencionado, se propone exentar a la joyería en las etapas previas a su venta al consumidor final. Ello tiene por objeto evitar que los fabricantes de joyería adquieran monedas de oro para fundirlas al estar exenta del impuesto su adquisición, en lugar de adquirir material con un contenido

mínimo de oro del 80%, ya que esta adquisición estaría afecta a la tasa general. Con el tratamiento propuesto se evita que se presente la distorsión mencionada, como ocurrió en el pasado, siendo la causa para que las enajenaciones de los bienes mencionados distintas a las realizadas al menudeo estuvieran sujetas a la tasa de 0%, tasa que se propone eliminar en esta Iniciativa...”

En este sentido, si la aplicación de la tasa 0% o bien las exenciones tienen por finalidad buscar un equilibrio entre las diferencias económicas existentes entre los miembros de la sociedad, debemos atender a que la aplicación de este rubro –tal como lo expresa el Ejecutivo– ha motivado distorsiones en su aplicación y en este tenor habrá de considerarse la verdadera eficacia de este rubro o si por el contrario, motiva a que la población –ante los vacíos existentes en ley– busque beneficiarse aún cuando no necesite tal apoyo y desde luego el gobierno habrá de tomar en cuenta estos aspectos pues la aplicación de este rubro además de lo expuesto implica un ingreso menos que deja de recibirse

Con la finalidad de mejorar la capacidad adquisitiva de los trabajadores bajos ingresos, de dar un impulso mayor a la actividad de las pequeñas y medianas empresas se propuso sujetar a la tasa del 0% –para el año de 1995– la enajenación de invernaderos hidropónicos y de equipos de irrigación (inciso g).

Además, se adicionó a la ley el inciso h) relativo a la enajenación de oro, joyería, orfebrería, mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que la enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Respecto a las ventas con el público en general, el Reglamento de la Ley del IVA en el numeral 47 indica que se entenderán realizados los actos o actividades con el público en general cuando se trate de operaciones efectuadas por contribuyentes dedicados a actividades comerciales, en los términos del artículo 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Las actividades comerciales, de acuerdo artículo 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación, son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter. En este sentido, el Código de Comercio en el artículo 75 reputa actos de comercio, entre otras cosas:

- ✓ Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados (fracción I).
 - ✓ Las compras y ventas de bienes inmuebles cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial (fracción II).
 - *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 (inciso i).*
- 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.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 1980, exentaba a los libros, periódicos y revistas tal como ahora, pues el artículo 9º de la Ley del IVA establece que "No se pagará el impuesto en la enajenación de... fracción III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

Es importante señalar que los libros, periódicos y revistas estaban exentos para el año de 1980, sin embargo, se otorgó el tratamiento de la tasa del 0% a este rubro mediante reglas de carácter general.

Mediante publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal (Diario Oficial de la Federación de 3 de marzo de 1999), se establecía lo siguiente:

"Regla 5.2.8. Para efectos de los artículos 4º, 6º, 9º, fracción II y 32 de la Ley del IVA, los contribuyentes que vendan libros, periódicos y revistas que a su vez hayan editado no pagarán el IVA por la venta de dichos bienes, y podrán acreditar en los términos del artículo 6º de la Ley de la materia el propio impuesto que les hubiera sido trasladado con motivo de las inversiones y gastos realizados y el que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes y servicios estrictamente indispensables para realizar la actividad señalada. Este tratamiento se aplicará inclusive cuando los periódicos o revistas citados correspondan a publicaciones que se encuentren desactualizadas en cuanto a su fecha de edición."

Podremos observar que el mencionado rubro no estaba sujeto –de manera expresa– a la tasa del 0%, sin embargo los mencionados contribuyentes estaban en posibilidad de "acreditar" y en este sentido no se podía considerar como una exención sino un tratamiento de la tasa del 0%.

En la referida regla se aclara que el tratamiento descrito no era aplicable a empresas dedicadas a la distribución o enajenación de libros, periódicos y revistas, por lo tanto entraban al régimen de exentos (artículo 9º, fracción III, de la Ley del IVA).

Para el ejercicio fiscal del 2000, de la misma manera –es decir mediante reglas de carácter general contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de 3 de marzo de 2000– se otorgaba el tratamiento de la tasa del 0% solamente a los contribuyentes que vendieran libros, a su vez editados por estos mismos.

Igualmente se hace la aclaración respectiva (como en 1999) en relación a las empresas dedicadas a distribuir o enajenar libros, periódicos o revistas, sujetas a la exención.

El 2 de marzo de 2001, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación se prorrogó la vigencia de la medida referida hasta el 6 de marzo de 2002.

El 5 de marzo de 2001 se publica en el Diario Oficial de la Federación, una nueva prórroga que estaría vigente hasta el 31 de mayo de 2002.

Al publicarse la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002 (Diario Oficial de la Federación de 30 de mayo de 2002) ya no se incluye la regla de carácter general relativa al tratamiento que se le otorgaba a los contribuyentes dedicados a vender libros, revistas o periódicos editados por ellos mismos. Sin embargo, el 26 de junio de 2002 se publicó un Decreto por el cual se concedía un estímulo fiscal a los contribuyentes cuya actividad

fuera la enajenación de libros, periódicos o revistas, que hubieran editado ellos mismos.

A partir de 2003 se decide aplicar la tasa del 0% a la enajenación de libros y periódicos *editados por los propios contribuyentes* sin incluir a las revistas y por tanto, el 31 de diciembre de 2002, se abroga el "Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en el Impuesto al Valor Agregado a las personas dedicadas a la enajenación de libros, periódicos y revistas" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de junio de 2002.

En 2002 –cuando se discutió la reforma al artículo 2-A en relación con los libros, periódicos y revistas– se dejó fuera de la tasa del 0% a estas últimas pues los legisladores consideraron que una cosa eran los libros y periódicos y otra cosa las cuestiones como el 98% de los pasquines, libros vaqueros y demás considerados como revistas, razón por la cual, este rubro, no se consideró para el ejercicio fiscal de 2003.

Por otra parte, el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003 contemplaba un estímulo dirigido a editoriales e importadores de revistas (contenidas en el Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal mediante un listado), ello con la finalidad de promover la lectura de revistas de calidad dedicadas a la cultura, al análisis y seguimiento de la vida nacional en materia política, económica y social, así como a la investigación científica y tecnológica.

Para esto se debía contar con una acreditación de la calidad de las revistas efectuada por el Consejo Nacional para la Cultura y las Artes (tratándose de revistas de tipo cultural o especializadas en análisis político,

económico y social), o bien, del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (en el caso de revistas científicas y tecnológicas).

En diciembre de 2003, la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró conveniente homologar el tratamiento previsto en Ley del Impuesto al Valor Agregado para los editores de libros y periódicos a los editores de revistas y sujetarlos a la tasa del 0%. Dicha reforma se publicó en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 2003.

En otro tenor, el último párrafo de la fracción I del artículo 2-A de la Ley del IVA indica:

“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.”

Desde la Ley del IVA de 1980 se consideraba que el consumo de los alimentos, señalados en el artículo 9º (relativo a las exenciones), efectuado en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenaban se consideraba prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en dicha ley. Un año más tarde, este párrafo se incluyó en el artículo 2-A de la ley (relativo a la tasa del 0%).

Para 1990 (concretamente el 26 de diciembre) se reforma este párrafo para quedar como sigue:

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

También se considerará prestación de servicios, la enajenación de dichos alimentos efectuada por establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos.”

Un año después se modifica de nueva cuenta el mencionado último párrafo determinando la aplicación de la tasa establecida en el artículo 1º a la enajenación de alimentos referidos en el artículo 2-A, preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se efectuase la enajenación, inclusive cuando no contaren con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

En 2002, al precisar que la tasa general del Impuesto al Valor Agregado se aplicaba también a la *enajenación de los alimentos preparados para llevar o para entregar a domicilio*, por considerar que se incorporaba en dichos alimentos un valor adicional, la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados propuso la modificación del artículo 2o.-A, fracción I, último párrafo en los términos que actualmente conocemos.

Respecto a la enajenación probablemente el rubro más discutido ha sido el de los alimentos por la diversidad de cuestionamientos que pueden suscitarse en relación a qué es un alimento, si posee nutrientes o no, cuales son las excepciones, qué tipo de alimentos están sujetos a la tasa del 0% y cuales se hayan gravados bien a la tasa del 15% o la del 10%. *En este sentido, es importante tener presente que el Código Fiscal de la Federación señala, en su artículo 5º, que la aplicación de la ley debe ser estricta tratándose de disposiciones que establezcan cargas a los particulares, relativas a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*

➤ **Prestación de servicios independientes (fracción II).**

En una segunda fracción, el artículo 2-A de la Ley del IVA considera a la prestación de servicios como sujeta a la tasa del 0% y se detallan –por medio de incisos– los casos en particular que a continuación señalamos:

- *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 (inciso a).*
- *Los de molienda o trituración de maíz o de trigo (inciso b).*
- *Los de pasteurización de leche (inciso c).*

El antecedente de estos tres incisos lo encontramos en la Ley del IVA de 1980 pues no se pagaba el impuesto por la prestación de los siguientes servicios previstos en el numeral 15:

“...VI.- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos por concepto de perforación de pozos; alumbramiento y formación de retenes de agua; desmontes y caminos en el interior de las fincas; preparación de terrenos; así como vacunación, desinfección e inseminación artificial de ganado, siempre que sean indispensables para la realización de actividades agrícolas o ganaderas.

VII.- Los de maquila de harina o masa, de maíz o trigo.

VIII.- Los de pasteurización de leche...”.

Para 1981, al entrar en vigor la tasa del 0%, los tres incisos se sujetan a dicha tasa y la redacción de los dos últimos queda como actualmente la conocemos; por lo que respecta al inciso a), hasta 1994 queda como actualmente está regulado.

Respecto a este inciso a), en el artículo 6 del Reglamento de la Ley del IVA se determina lo siguiente:

“...se entiende que el servicio se presta directamente a los agricultores o ganaderos inclusive cuando sea en virtud de contratos celebrados con asociaciones u organizaciones que los agrupen o con alguna institución de crédito que actúe en su carácter de fiduciaria y los agricultores, los ganaderos o asociaciones u organizaciones que los agrupan sean fideicomisarios; cuando no se hayan designado fideicomisarios o cuando éstos no puedan individualizarse y siempre que el gobierno federal, estatal o municipal sea el fideicomitente, se considerará que el servicio se presta en los términos de este artículo.”

- *Los prestados en invernaderos hidropónicos (inciso d).*
- *Los de desepite de algodón en rama (inciso e).*
- *Los de sacrificio de ganado y aves de corral (inciso f).*
- *Los de reaseguro (inciso g).*

En 28 de diciembre de 1994, se publican en el Diario Oficial de la Federación las reformas a la Ley del IVA, adicionándose a la fracción II del artículo 2-A, los incisos d) a g) –arriba señalados– por considerarse que eran

prestaciones de servicios que por su propia naturaleza debían sujetarse a la tasa del 0%.

En cuanto al reaseguro, es importante destacar que se encuentra definido en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de seguros, concretamente en el artículo 10, fracción II que a la letra dice:

“Artículo 10.- Para los efectos de esta ley se entiende:

II.- Por reaseguro, 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 asegurador directo...”

- *Los de suministro de agua para uso doméstico (inciso h).*

Este inciso está vigente a partir de 2003 y para llegar a la determinación de adicionarlo, los legisladores expresaron el siguiente criterio:

“Por otro lado, a fin de que el impuesto al valor agregado que les es trasladado a los prestadores del servicio o suministro de agua potable para uso doméstico no incida en el costo y, por lo tanto, repercuta en perjuicio de la economía de los hogares, esta dictaminadora estima necesario establecer que cuando se proporcione el servicio de referencia, se aplique la tasa del 0%, mediante la adición de un inciso h) a la fracción II del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

Anteriormente, se venía otorgando el tratamiento de la tasa del 0% a este rubro de manera anual.

- **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 (fracción III).**

Al respecto, los mencionados incisos se refieren a lo siguiente:

“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”

“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.”

- **La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley. (fracción IV).**

“Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.”

Respecto al término empresa, el Código Fiscal de la Federación señala –en su artículo 16, último párrafo– que empresa es la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo (actividades empresariales bien sea comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, las de pesca o silvícolas), ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros.

El artículo 29 de la Ley del IVA, en su segundo párrafo indica:

"Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

I.- La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera".

En este sentido, la Ley Aduanera señala dentro de su numeral 102 que el régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo limitado.

II.-La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.

III.-El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.

IV.-El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:

a).-Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Como recordaremos, la asistencia técnica no se encuentra definida en la ley del IVA por lo que es necesario recurrir a lo que señala el artículo 15-B último párrafo del Código Fiscal de la Federación al señalar que

"...Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos."

Continuando con el artículo 102 de la Ley Aduanera, se incluye además, el siguiente inciso:

b).- Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.

Se considera a la maquila –de conformidad con el Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de exportación, publicado en Diario Oficial de la Federación de 22 de diciembre de 1989– como a “la empresa, persona física o moral, a la que en los términos del presente ordenamiento le sea aprobado un programa de operación de maquila y exporte la totalidad de su producción...” (art. 3º, fracción VI).

En el referido Decreto se considera operación de maquila “al proceso industrial o de servicios destinado a la transformación, elaboración o reparación de mercancías de procedencia extranjera importadas temporalmente para su exportación posterior, realizado por empresas maquiladoras o que se dediquen parcialmente a la exportación en los términos de este Decreto” (art. 3º, fracción V).

Finalmente, para concluir con el artículo 102 de la Ley Aduanera se señala:

“fracción IV...

a).-...

b).-...

c).-Publicidad.

d).-Comisiones y mediaciones.

e).-Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.

f).-Operaciones de financiamiento.

g).- Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta Ley.

V.-La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

VI.- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del artículo 16 no se considera prestada en territorio nacional.

VII.- La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por servicios de hotelería y conexos, los de alojamiento, la transportación de ida y vuelta del hotel a la terminal de autobuses, puertos y aeropuertos, así como los servicios complementarios que se les proporcionen dentro de los hoteles. Los servicios de alimentos y bebidas quedan comprendidos en los servicios de hotelería, cuando se proporcionen en paquetes turísticos que los integren.

Los contribuyentes a que se refiere esta fracción deberán registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria y cumplir los requisitos de control que establezca el reglamento de esta Ley, en el cual se podrá autorizar que el pago de los servicios se lleve a cabo desde el extranjero por otros medios. En dicho reglamento también se podrá autorizar el pago por otros medios, cuando los servicios a que se refiere esta fracción, se contraten con la intermediación de agencias de viajes.

VIII. (Se deroga).

Lo previsto en el primer párrafo de este artículo se aplicará a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país."

Finalmente en un último párrafo, el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se indica: *“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.”*

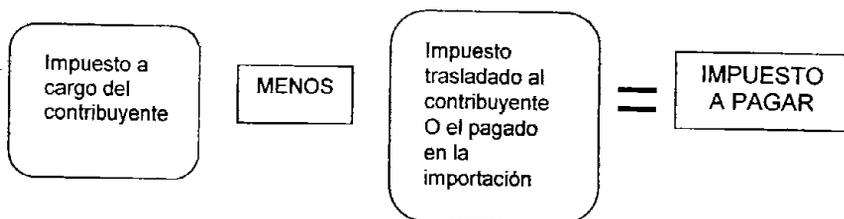
En este sentido, el artículo 1º del Reglamento de la Ley del IVA señala en su segundo párrafo que “Cuando se haga alusión a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se considerarán incluidos aquellos a los que se les aplique la tasa de 0%.

Al hacer referencia a los efectos legales producidos por la tasa del 0%, cabe señalar que serán los mismos efectos producidos por la aplicación de la tasa del 15% o del 10% en zonas fronterizas; esto implica que los contribuyentes sujetos a la tasa del 0% tengan los mismos derechos y obligaciones que pudieran corresponder a los sujetos gravados con las tasas de 15% o 10% respectivamente.

Consideramos importante indicar que la tasa del 0% otorga al contribuyente la posibilidad de acreditar el impuesto que le hubiera sido trasladado.

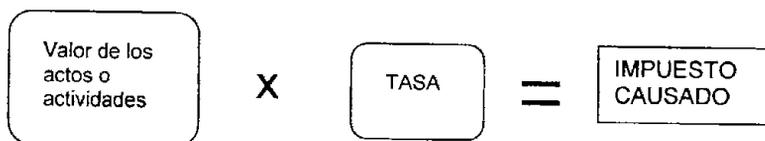
En este sentido estimamos pertinente precisar ciertos conceptos:

Primeramente, el artículo 1º de la Ley del IVA en su penúltimo párrafo señala que el contribuyente **pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto** a su cargo y el que le hubieren **trasladado** o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en términos de dicha ley.



De aquí se desprenden varios conceptos importantes:

Impuesto a cargo o impuesto causado.- El que se determina aplicando a los valores de los actos o actividades señalados en ley la tasa correspondiente.



Acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa correspondiente, según sea el caso. (artículo 4° LIVA).



De la lectura de este artículo surge otro concepto importante:

Impuesto acreditable.- Es el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que éste hubiese pagado con motivo de

la importación de bienes y servicios en el mes de que se trate, susceptible de recuperación por el segundo en sus liquidaciones de IVA. "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".²⁵

El procedimiento para acreditar el impuesto sería el siguiente:

(Tratándose de tasa del 15%)

Valor de los actos o actividades (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).	\$ 100,000
Tasa aplicable	15%
Impuesto causado (valor de los actos o actividades X tasa)	(100,000 X 15%)= \$15,000
Impuesto acreditable	\$5,000
Impuesto a pagar (IVA causado menos IVA acreditable).	\$ 10,000

(Tratándose de la tasa del 10% – zonas fronterizas–)

Valor de los actos o actividades (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).	\$ 100,000
Tasa aplicable	10%

²⁵ Hernández Rodríguez, Jesús F.; et. al. *Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2002, p. 35.

Impuesto causado (valor de los actos o actividades X tasa)	(100,000 X 10%)= \$10,000
Impuesto acreditable	\$5,000
Impuesto a pagar (IVA causado menos IVA acreditable).	\$5,000

(Tratándose de tasa del 0%)

Valor de los actos o actividades (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).	\$ 100,000
Tasa aplicable	0%
Impuesto causado (valor de los actos o actividades X tasa)	(100,000 X 0%)= \$0
Impuesto acreditable	\$5,000
Saldo a favor	\$5,000

Es importante aclarar que cuando el monto del impuesto acreditable sea superior al impuesto a cargo o bien este no exista (como en este último caso) existirá el derecho de acreditar el saldo a favor resultante contra el impuesto a cargo correspondiente, en los meses siguientes; o bien, a solicitar la devolución o compensación contra otros impuestos (artículo 6, Ley del IVA).

REFORMAS Y ADICIONES REALIZADAS AL ARTICULO 2-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1980	Se crea el artículo 2-A	<p>Se prevén 4 principales supuestos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Enajenación. • Prestación de servicios independientes. • Uso o goce temporal de maquinaria. • Exportación de bienes y servicios.
1981	Se reforma el inciso b) y último párrafo de la fracción I	<ul style="list-style-type: none"> • Se aplica la tasa del 0% únicamente a productos básicos como la carne en estado natural, leche natural y huevo, harina de maíz, etc. • El consumo de alimentos señalados en el artículo 2-A, en el mismo lugar o establecimiento donde se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del IVA.
1990	Se reforma la fracción I, último párrafo.	<ul style="list-style-type: none"> • Se considera prestación de servicios, la enajenación de alimentos efectuada por establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos los mismos.
1991	Se reforma la fracción I, incisos a) y c) y último párrafo.	<ul style="list-style-type: none"> • Se aplica la tasa del 0% al rubro de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule. • Se aplica la tasa del 0% al rubro de hielo y agua gaseosa ni compuesta, excepto en este último caso cuando su presentación sea en envases menores a 10 litros. • La enajenación de alimentos se grava con la tasa general, incluso cuando los establecimientos no cuenten con las instalaciones para ser consumidos en los mismos.
1994	<p>Se reforman las fracciones I, inciso e), primer párrafo, II, inciso a) y III.</p> <p>Se adiciona la fracción I, con los incisos g) y h) y fracción II, con los incisos d) a g).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se modifica lo relativo a maquinaria utilizada para la agricultura (fr. I, inciso e). • Se modifica lo relativo a prestación de servicios por parte de agricultores y ganaderos (fr. II, inciso a). • Se modifica lo relativo a uso o goce temporal de maquinaria y equipo señalados en la ley (fr. III). • Se aplica la tasa del 0% a invernaderos hidropónicos (fr. I, inciso g) • Se aplica la tasa del 0% al rubro de oro, joyería, orfebrería, etc. (fr. I, inciso h). <p>Se aplica la tasa del 0% a la prestación de los siguientes servicios:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Prestados en invernaderos hidropónicos 2.- Despepite de algodón en rama. 3.- Sacrificio de ganado y aves de corral. 4.- Los de reaseguro. <p style="text-align: right;">} fracción II, incisos d) a g).</p>

<p>(MARZO)</p> <p>Se reforma la fracción I, inciso b), subinciso 2.</p> <p>Se derogan los subincisos 3-7 del inciso b) de la fracción I. (DICIEMBRE)</p> <p>Se reforma la fracción I, inciso b)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se aplica la tasa del 0% a medicinas de patente y productos destinados a la alimentación y se establecen las siguientes excepciones: <ol style="list-style-type: none"> 1. Bebidas distintas a la leche... 2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos... 3. Caviar, salmón ahumado y anguilas.
<p>1999</p> <p>Se adiciona la fracción, inciso b) con el numeral 4</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se exceptúa de la tasa del 0% la enajenación de saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
<p>2002</p> <p>Se reforma el penúltimo párrafo del artículo.</p> <p>Se adiciona la fracción I con un segundo párrafo al inciso a) y con un inciso j), y la fracción II con un inciso h).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se aplica la tasa general a la enajenación de alimentos cuando sean para llevar o para entrega a domicilio. • Se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada. (fr. I, 2º párrafo). • Se aplica la tasa del 0% a libros y periódicos editados por los contribuyentes. • Se aplica la tasa del 0% a la prestación de servicios de suministro de agua para uso doméstico (fr. II, inciso h).
<p>2003</p> <p>Se reforma la fracción I, inciso j)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se sujeta la enajenación de revistas editadas por los contribuyentes a la tasa del 0%.

CAPÍTULO 5
DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO EN
LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para todo Estado, la adquisición de recursos que permitan garantizar el cumplimiento de sus funciones primordiales es tarea prioritaria. En este sentido, la existencia en menor grado de ingresos públicos, determinan una constante búsqueda de nuevas y mejores medidas tendientes a resolver el cúmulo de interminables necesidades sociales; satisfacer todas las exigencias provenientes de los gobernados no es asunto fácil, por ello, es importante señalar con toda precisión cuáles son los rubros que primeramente habrán de solucionarse, es elemental para todo gobierno señalar los gastos con base en los ingresos adquiridos.

Proveer a los gobernados de asistencia médica, educación, impartición de justicia, vivienda, etc.; combatir la pobreza latente en nuestro país y tratar de asegurar el bienestar social, son aspectos tan relevantes para el desarrollo no sólo de México sino de todo país, que hacen de su estudio un requisito indispensable a fin de determinar el camino a seguir; planear correctamente el destino de los recursos adquiridos y analizar previamente cómo se obtendrán éstos, se convierten periódicamente en cuestiones vitales para mejorar la eficiencia económica –sin ser exclusiva– pues las cuestiones políticas, los aspectos sociales y la multiplicidad de ideas se encuentran estrechamente vinculadas a la temática financiera.

En la consecución de los objetivos y metas fijadas por los gobernantes, las contribuciones se traducen en un instrumento trascendental para cumplir las funciones estatales básicas, para cubrir –aunque no en su totalidad– todos los requerimientos que diariamente surgen entre los miembros de la colectividad.

Papel especial e importante juegan los impuestos en la satisfacción de los retos establecidos e invariablemente influyen en el buen funcionamiento de las finanzas públicas. Al respecto, la función de los impuestos no solamente se limita a incrementar los recursos del gobierno, buscan también minimizar los efectos que pueden ser perjudiciales para el progreso de nuestro país.

Tal categoría poseen los tributos en nuestro sistema fiscal, que congregan a una serie de agentes con intereses diversos; los funcionarios buscan mediante el incremento de impuestos allegarse de mayores recursos, los contribuyentes pretenden pagar menor cantidad de gravámenes por considerar que la vida es ya bastante costosa, se busca convencer al electorado con promesas de reducción en los impuestos y los personajes del ámbito político pretenden incrementar sus niveles de aceptación sin tener –en el último de los casos– la más mínima preocupación por alcanzar soluciones y consensos tendientes a resolver a fondo los problemas de que adolece nuestro sistema fiscal.

La transformación permanente y el transcurso del tiempo han reclamado de nuestro sistema fiscal cambios destinados a evitar la existencia de mecanismos obsoletos; en este tenor, el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado parecía resolver problemas padecidos años

atrás, y se garantizaba una simplificación administrativa lo suficientemente eficaz y capaz de incrementar los índices de recaudación.

Actualmente este impuesto es para México uno de los tributos más significativos, en él nuestro sistema tributario encuentra sustento primordial, y es considerado el segundo en importancia después del Impuesto Sobre la Renta, los dirigentes buscan acrecentar la eficiencia tributaria y en gran medida el rendimiento del Impuesto al Valor Agregado revela la situación de las finanzas públicas.

Así, de conformidad con la Ley de Ingresos para 2005, se espera percibir por concepto de Impuesto sobre la Renta la cantidad de \$375,833.3 millones de pesos; por concepto de IVA se ha estimado que el Gobierno Federal recibirá, en este mismo año, la cantidad de \$313,739.9 millones de pesos.

Discutido desde su creación, ha venido sufriendo a lo largo de muchos años, cambios principalmente en su tasa gravable. Por otra parte, se han incluido medidas tendientes a fortalecer ciertos sectores de la población –los menos favorecidos– bien sea a través de la aplicación de diversas exenciones y la tasa del 0%, figuras que resultan seriamente criticadas por convertirse en mecanismos poco benéficos para la adquisición de ingresos y cuestionados en cuanto al apoyo que pudieran brindar a las clases necesitadas.

Al pretender una mejor distribución del ingreso, la existencia de tratamientos preferenciales pareciera convertirse en una probable solución frente a las marcadas desigualdades económicas.

Indudablemente uno de los grandes desafíos de todo gobierno es erradicar la insuficiencia de recursos económicos, sin embargo la situación al menos en México no es del todo favorable; aún cuando se ha recurrido al establecimiento de exenciones, tratamientos preferenciales y para el caso que nos interesa –la tasa del 0% – seguimos observando descontento social por la dificultad que implica diariamente mejorar la calidad de vida.

Ante interrogantes como la adquisición de mayores recursos, la ampliación de la base gravable o la reducción de costos para efectos recaudatorios, se presenta como opción el establecimiento de una tasa uniforme argumentándose mayores ventajas comparadas con sistemas donde se recurre a las exenciones y a la tasa del 0% pues la recaudación se vería mayormente favorecida si se aplica solamente una tasa gravable y el beneficio sería mayor para las personas de bajos ingresos sin necesidad de afectar los niveles de recaudación.

En cuestión de cifras, se ha estimado que el gobierno mexicano deja de percibir cantidades considerables de dinero, como resultado de la aplicación de las referidas figuras; pues el trato preferencial se otorga –no a los más desfavorecidos– sino a contribuyentes que emplean las exenciones o la tasa del 0% en su propio beneficio sin necesitarlo verdaderamente, aprovechando los defectos de una ley que al contar con numerosos recovecos propicia tales situaciones.

La aplicación especialmente –de la tasa del 0%– ha significado para el Fisco la pérdida de cantidades considerables de dinero que, al ser devueltas al contribuyente, merman cada vez más nuestro sistema fiscal, afectan a un gobierno que por una parte reconoce la carencia de recursos públicos para cumplir con sus fines básicos y que por otra no ha prestado verdadera

atención al estudio del sistema de tasa 0%, en gran medida por los disputas políticas nada favorables para la realización de una verdadera y efectiva reforma fiscal.

Frente a este panorama, resulta necesario efectuar el análisis de la aplicación del sistema de tasa 0%, si acaso el Estado busca incrementar los niveles recaudatorios y eliminar los problemas ocasionados como consecuencia de la aplicación de esta tasa.

La actuación de los gobernantes es trascendental. No basta reconocer que los recursos del Estado son escasos cuando la problemática se percibe. Es importante hacer a un lado intereses particulares o políticos para buscar soluciones eficaces ante la erosión de las finanzas estatales.

Sin olvidar el valor que tiene la participación de todos los integrantes de un país, debemos tomar conciencia respecto al alcance de contribuir al gasto público. Para el contribuyente el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales no debiera provocar molestia en el entendido de que los servicios percibidos y la calidad de los mismos, serán en gran medida, el reflejo de su participación en la marcha sólida de la economía mexicana.

Falta mucho aún por trabajar en esa relación Estado-contribuyente pues cada cual encuentra defectos y argumentos en contra del otro, mejor sería analizar la problemática fiscal existente y reparar sobre los efectos positivos o negativos de nuestro actuar en el desarrollo del país. La pérdida de grandes cantidades de dinero es un lujo que no podemos permitir, por ello consideramos que la aplicación del sistema de tasa 0% resulta más perjudicial que positiva en estos momentos donde la situación del país amerita soluciones para el presente pero pensadas también para un futuro.

EFFECTO LEGAL PRODUCIDO POR LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0%.

El artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos indica en el último párrafo que 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 la ley.

En términos generales, los contribuyentes sujetos a la tasa del 0% tienen la posibilidad de acreditar el impuesto que les sea trasladado y –al no existir impuesto a su cargo– obtendrán un saldo a favor del cual podrán solicitar su devolución o compensación.

En tratándose de la aplicación de la tasa del 0% podrán presentarse situaciones específicas que más adelante veremos.

TRASLACIÓN.

Como se ha señalado anteriormente, al clasificarse este impuesto como indirecto (por considerarse que la carga pasa de una persona a otra) son verificables 3 fases:

4. **Percusión.**- La ley del impuesto señala como sujeto pasivo a aquel que realice los actos o actividades gravadas por dicha ley.
5. **Traslación.**- La carga fiscal se pasa a otra persona.

6. Incidencia.- El consumidor final, al no tener la posibilidad de trasladar el gravamen, es quien recibirá el impacto del tributo y deberá efectuar el pago del mismo.

En este sentido, el artículo 1º de la ley aplicable nos indica en su tercer párrafo lo siguiente:

"El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios..."

En un cuarto párrafo del mencionado numeral se determina que:

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

(las negritas son nuestras)

En consecuencia el contribuyente deberá efectuar una serie de pasos que le permitan determinar el monto del impuesto a su cargo o en su caso la existencia de un saldo a favor.

ACREDITAMIENTO.

A partir del 1º de enero de 2005, de conformidad con el Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 1º de diciembre de 2004, entra en vigor un nuevo procedimiento para efectuar el cálculo del IVA acreditable regulado en el artículo 4º y los artículos 4-A, 4-B y 4-C, estos últimos adicionados a la ley citada.

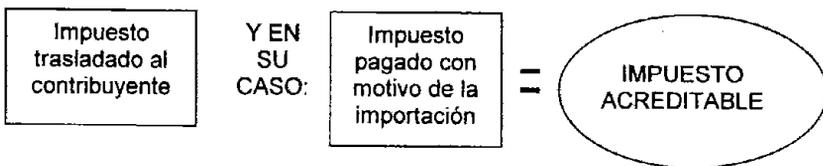
QUÉ SE ENTIENDE POR ACREDITAMIENTO.

Acorde con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley del IVA el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa que corresponda según sea el caso.



QUÉ SE ENTIENDE POR IMPUESTO ACREDITABLE.

En el mismo artículo 4º se especifica lo que deberá entenderse por impuesto acreditable, siendo este el Impuesto al Valor Agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios en el mes de que se trate.



Al tratar el tema de la tasa 0% y considerando el efecto legal que su aplicación produce, es importante referirnos a los casos que en un momento dado pueden presentarse:

- ❖ *Realización de actos o actividades sujetos únicamente a la tasa del 0%.-* En este caso el contribuyente siempre obtendrá un saldo a favor por las consideraciones siguientes:

1. Al efectuarse el cálculo correspondiente (valor de los actos o actividades multiplicado por la tasa 0% no se causará impuesto alguno, pues al realizar la operación correspondiente el resultado será 0 (cero).

Valor de los actos o actividades (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).	\$ 100,000
Tasa aplicable	0%
Impuesto causado (valor de los actos o actividades X tasa del 0%)	(100,000 X 0%)= \$0

2. El contribuyente sujeto a la tasa del 0% solamente se encontrará con que tiene un impuesto acreditable (es decir el impuesto que le trasladaron), no así un impuesto causado.
3. Al no tener un impuesto a su cargo, el contribuyente solamente obtendrá un saldo a favor por el cual podrá efectuar (acorde con las reformas vigentes a partir del 1º de enero de 2005) alguna de estas opciones:
- Acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo.

- Solicitar su devolución
- Compensarlo con otros impuestos.

❖ *Realización de actos o actividades sujetos tanto a la tasa del 0% como a la tasa del 15% y/o la tasa del 10%.- En este caso el monto generado por la aplicación de la tasa del 0% podrá acreditarse contra el impuesto a cargo obtenido como resultado de la aplicación de la (s) otra(s) tasa (s).*

Al respecto el artículo 6° de la ley aplicable señala lo siguiente:

- El contribuyente podrá **acreditar** dicho saldo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo. En este sentido, el contribuyente se encontrará ante alguna de las siguientes situaciones:

1. La cantidad del saldo a favor es la misma que la del impuesto a cargo, caso en el que no habrá cantidad a pagar por concepto de IVA y el saldo a favor se habrá extinguido.

Impuesto a cargo	Menos	Saldo a favor	=	Impuesto a cargo del contribuyente	Remanente del saldo a favor
\$5,000		\$5,000		\$0	\$0

2. La cantidad de saldo a favor es mayor que la del impuesto causado.-El contribuyente podrá acreditar el remanente del saldo a favor hasta agotarlo.

Impuesto a cargo	Menos	Saldo a favor	=	Impuesto a cargo del contribuyente	Remanente del saldo a favor
\$5,000		\$10,000		\$0	\$5,000 acreditables hasta que se agoten

3. La cantidad de saldo a favor es menor que la del impuesto causado.- El contribuyente deberá pagar la diferencia pues aún quedará impuesto a cargo.

Impuesto a cargo	Menos	Saldo a favor	=	Impuesto a cargo del contribuyente	Remanente del saldo a favor
\$10,000		\$5,000		\$5,000	\$0

- ❖ *Actos o actividades sujetos a la tasa del 0% y actos o actividades exentos.*- El contribuyente siempre tendrá derecho a solicitar acreditar, solicitar la devolución o efectuar la compensación del saldo a favor obtenido como resultado de la aplicación de la tasa 0% ya que –respecto a las exenciones– la ley establece que no se pagará el Impuesto al Valor Agregado.

Es importante señalar que con motivo de las reformas efectuadas a la ley aplicable, el Impuesto al Valor Agregado deberá reunir ciertos requisitos que lo hagan acreditable:

- Ser estrictamente indispensable para la realización de los actos o actividades gravados por la ley.
- Las erogaciones realizadas por el contribuyente deberán ser deducibles para los fines del Impuesto sobre la Renta, aún cuando no se esté obligado al pago de ese último impuesto.
- En el caso de erogaciones parcialmente deducibles, el impuesto será acreditable en la misma proporción que sea deducible para efectos del ISR.

Al respecto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla en su artículo 29 las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes, concretamente en la fracción IV se otorga la posibilidad de efectuar la deducción de inversiones.

Por otra parte, en el artículo 27 del mencionado ordenamiento se hace referencia al término de “erogaciones parcialmente deducibles” en los siguientes términos:

“Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es **parcialmente deducible** en los términos de las fracciones II y III del artículo 42 de esta Ley...”

Remitiéndonos al referido artículo 42 de la Ley del ISR, se establece lo siguiente:

“...II.-Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$300,000.00.

III.- Las inversiones en casas habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan

concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. *En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$8, 600,000.00.*"

(las cursivas son nuestras)

- La deducción inmediata se considera como erogación totalmente deducible.
- Los contribuyentes que realicen erogaciones por adquirir bienes o servicios en las cuales sus proveedores les trasladen o cobren el Impuesto al Valor Agregado, podrán disminuirlo del impuesto que ellos causen o trasladen a sus clientes, considerando el fin o el uso que se les dé a los bienes y servicios en el mes en que se adquieran o durante su vida útil, tratándose de bienes de activo fijo.
- El impuesto no es acreditable si ha sido trasladado al contribuyente o bien el pagado en caso de importación por los actos que no sean objeto del impuesto.
- El derecho de acreditamiento es personal para el contribuyente del impuesto.
- Se prevé un mecanismo de ajuste cuando exista un impuesto acreditable relacionado con inversiones.

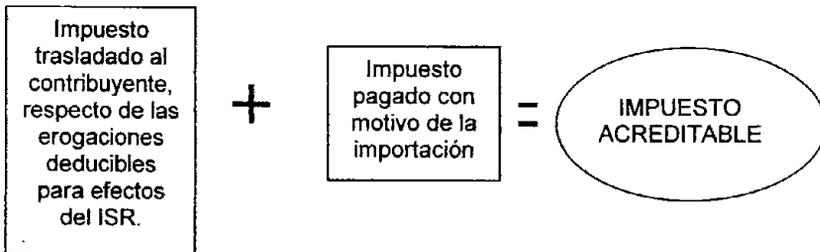
CÁLCULO DEL IMPUESTO ACREDITABLE.

➤ *Cálculo de IVA acreditable por concepto de bienes y servicios sin incluir inversiones: (artículo 4º, fracción I).*

1. Determinación del IVA acreditable cuando se realicen exclusivamente actividades gravadas (incluida la tasa 0%):

✓ En este caso el impuesto será acreditable en su totalidad.

En este caso, para determinar el impuesto acreditable deberá sumarse el IVA pagado en la importación y el impuesto trasladado al contribuyente en sus erogaciones que sean deducibles para efectos del ISR.



Tratándose de bienes parcialmente deducibles para el Impuesto Sobre la Renta el IVA sólo será acreditable en ese porcentaje.

Cuando se realicen erogaciones que estén destinadas a actividades exentas o que no sean objeto del impuesto, el IVA trasladado al contribuyente no será acreditable.

➤ *Cálculo del IVA acreditable por erogación en inversiones* (artículo 4º, fracción II, inciso d).

1. Inversiones destinadas a la realización exclusiva de actividades gravadas, incluyendo tasa 0%.- El impuesto será acreditable en su totalidad.
2. Inversiones destinadas exclusivamente a actividades exentas o que nos son objeto del impuesto.- El impuesto pagado o trasladado al contribuyente no será acreditable.
3. Inversiones destinadas a la realización indistinta de actividades gravadas (incluida la tasa 0%), actividades exentas o que no son objeto del impuesto.- El impuesto será acreditable en la proporción que resulte conforme al siguiente procedimiento:

1)

Valor de las actividades gravadas en el mes.	÷	Valor total de actividades del mismo mes.	=	Porcentaje
\$100,000		\$250,000		0.4%

2)

Total de IVA trasladado al contribuyente en las inversiones	X	Porcentaje	=	Monto de IVA acreditable proporcional
\$10,000		0.4%		\$4,000

Cuando se aplique este procedimiento se deberá continuar aplicando en las inversiones que adquieran durante los siguientes 60 meses contados a partir del mes en que se realizó el acreditamiento.

Si el porcentaje se modifica en más de un 3% en los meses posteriores a aquél en que se acreditó el impuesto, deberá realizarse un **ajuste** en el mes o meses en que ocurra dicha modificación (procedimiento de ajuste previsto en el artículo 4-A LIVA).

➤ *Cálculo opcional del IVA acreditable por el total de erogaciones, incluyendo inversiones (artículo 4-B).*

1. Cuando se realicen actividades gravadas incluyendo a la tasa 0% y actividades exentas o que no son objeto del impuesto el impuesto se calculará de la siguiente manera:

1)

Valor total de las actividades gravadas realizadas en el ejercicio inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto (incluida tasa 0%)	÷	Valor total de actividades realizadas en el ejercicio inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto.	=	Proporción
\$1,000,000		2,500,000		0.4

2)

Total de IVA trasladado al contribuyente	X	Proporción	=	Monto de IVA acreditable
\$70,000		0.4		\$28,000

El artículo 4-B de la Ley del IVA señala en su segundo párrafo:

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

Igualmente se señala en un tercer párrafo que aquellos contribuyentes que ejerzan esta opción deberán aplicarla para todas las erogaciones que realicen, que se utilicen indistintamente para realizar actividades gravadas a tasa 0%, exentas y las que no sean objeto del impuesto por un periodo mínimo de 60 meses a partir de que se haya ejercido la opción.

DEVOLUCIÓN.

De conformidad con el artículo 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor podrá solicitarse su devolución.

En el mismo numeral también se indica lo siguiente:

- Cuando la devolución sea solicitada deberá ser sobre el total del saldo a favor.
- Los saldos cuya devolución se solicite, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Por cuanto hace a la devolución, el Código Fiscal de la Federación regula con mayor detalle dicha figura -establecida en el artículo 22- al señalar que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

En este mismo artículo se indican los siguientes aspectos:

- La obligación de devolver prescribe en un término de 5 años y por consiguiente el contribuyente tendrá ese término para solicitar la devolución.
- Tratándose de saldo a favor el término anterior empieza a contarse a partir de que se presente la declaración donde se contenga ese saldo a favor.
- La devolución deberá realizarse en un plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, excepción hecha a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros, caso en el que el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de 25 días (artículo 22, 5º párrafo del CFF).

- Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma.
- El contribuyente tendrá un plazo máximo de 20 días para cumplimentar dicho requerimiento apercibido que de no cumplir en dicho plazo se tendrá por desistido de la solicitud de devolución.
- La autoridad podrá hacer un nuevo requerimiento (cuando se trate de datos, informes o documentos aportados por el contribuyente en el primer requerimiento) dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se haya cumplimentado el primer requerimiento.
- Para cumplimentar este segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de 10 días, apercibido en los mismos términos señalados en el primer requerimiento.
- Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. La devolución se considerará negada por la parte que no sea devuelta.
- Cuando las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que niegan tal devolución en su totalidad.

- La autoridad fiscal deberá fundar y motivar las causas que sustentaron la negativa parcial o total.
- El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada desde el mes en que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.
- La orden de devolución de cantidades señaladas como saldo a favor no implicará resolución favorable para el contribuyente.
- Si la devolución es improcedente, se causarán recargos sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales a partir de la fecha de la devolución.

Es importante señalar que en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, se establece el pago de intereses por parte de las autoridades fiscales cuando la devolución al contribuyente se efectúe fuera del plazo establecido. Dichos intereses se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo referido, conforme a una tasa que será igual a la que se establece para recargos por mora, la cual se aplicará sobre la devolución actualizada.

Por otra parte, en el artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación se establecen las maneras en que las autoridades fiscales efectuarán la devolución al contribuyente, siendo las siguientes:

➤ *Depósito en la cuenta del contribuyente:*

- Las autoridades efectuarán la devolución de cantidades mediante depósito en cuenta del contribuyente, para lo cual, éste deberá proporcionar el número de su cuenta en la solicitud de devolución, así como los datos de la institución financiera, para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución (véase también art. 22, 5º párrafo del CFF).
- Los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobante de pago de la devolución respectiva.
- En los casos en los que el día que venza el plazo citado para la devolución, no pueda efectuarse el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, dicho plazo será suspendido hasta en tanto pueda efectuarse dicho depósito.

➤ *Devolución mediante cheque nominativo:*

- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1, 000,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$150,000.00, podrán optar por ésta opción.

➤ *Devolución en efectivo:*

- Cuando el monto de la devolución no exceda de \$10,000.00 las autoridades podrán realizarla en efectivo.

➤ *Devolución mediante certificados especiales:*

- La devolución podrá realizarse mediante certificados especiales expedidos a nombre de los contribuyentes o a nombre de terceros, cuando así se solicite, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.
- Se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad le notifique que el certificado especial está a su disposición.

COMPENSACIÓN.

Hasta 2004, la Ley del Impuesto al Valor Agregado no contemplaba para el contribuyente la opción de efectuar la compensación de saldos a favor, sin embargo, al no existir disposición prohibitiva en la ley especial, se recurría supletoriamente a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación (concretamente a su artículo 23, donde se trata este tema).

Prueba de ello es la siguiente tesis aislada número IV.2o.A.31 emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, corroborable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, febrero de 2002 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.* SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 188/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de San Pedro Garza García y otro. 6 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: María de la Luz Garza Ríos.

(las cursivas son nuestras).

A partir del 1º de enero de 2005 entra en vigor una reforma efectuada al artículo 6º de la Ley del IVA por virtud de la cual se otorga al contribuyente la posibilidad de compensar saldos a favor, con lo cual se advierte que la ley específica incluye dicha compensación deberá atender también a las disposiciones del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Así, el contribuyente tiene la oportunidad de elegir entre el acreditamiento, la devolución o la compensación de saldos a favor, recordando que en este último caso, entró en vigor –desde el 1º de julio de 2004– una disposición que reformó el Código Fiscal de la Federación mediante el cual se cambió el esquema de la compensación denominada ahora como “universal” (art. 23) a efecto de llevar a cabo tal mecanismo contra otros impuestos.

En este tenor, el artículo 6º de la Ley del IVA en su primer párrafo establece que si al realizarse la compensación, resulta un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente. Se aclara además en un segundo párrafo que los saldos objeto de compensación no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Por su parte el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala los siguientes requisitos:

- El contribuyente podrá compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que se verifiquen estas condiciones:
 1. Las cantidades deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación.
 2. Los impuestos sean administrados por la misma autoridad
 3. No tengan destino específico.
 4. Se incluyen los accesorios.

- Las cantidades a compensar se actualizarán desde el mes en que se presentó la declaración que contenga saldo a favor hasta aquél en que se realice la compensación.
- Deberá presentarse aviso de compensación, dentro de los 5 días siguientes a aquél en el que dicha compensación se haya efectuado, acompañando la documentación solicitada en la forma oficial que para los efectos se publique.
- Si la compensación realizada es improcedente, se causarán recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.
- No se podrán compensar cantidades por las que se haya solicitado devolución.
- No se podrán compensar cantidades por las que haya prescrito la obligación de devolverlas (5 años).
- Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto previsto en el artículo 22 del CFF, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada.
- Se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación de oficio.

IMPORTANCIA ECONÓMICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La introducción del Impuesto al Valor Agregado (1980) —como parte de la interminable tarea de lograr una modernización en la manera de recaudar impuestos— se tradujo para México en el cambio estructural de un sistema tributario que mostraba graves insuficiencias reflejadas en el ánimo elevado de evasión fiscal entre los pobladores y por consiguiente bajos niveles de recaudación. Con ésta renovación, el Estado Mexicano se propuso erradicar una problemática fiscal evidente desde hacía muchos años atrás, producto de leyes confusas, una variedad de tasas impositivas y la transformación diaria que obligaba a los gobernantes a buscar nuevas medidas para otorgar un rumbo adecuado a las finanzas públicas.

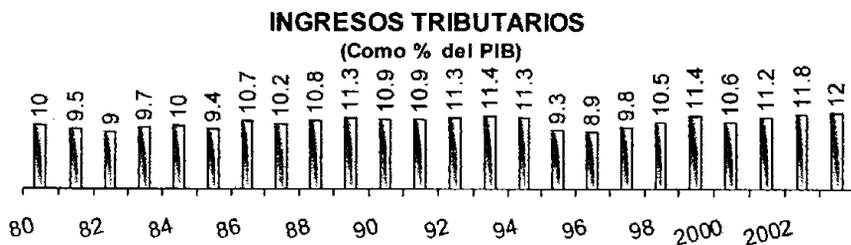
A lo largo de varios años, no solamente el Impuesto al Valor Agregado sino en general los ingresos tributarios han adquirido cada vez mayor importancia por la representatividad que poseen en las percepciones y gastos del gobierno federal. Actualmente, en gran medida, la buena o mala eficiencia tributaria nos da una idea de la marcha económica del país así como de las proyecciones y criterios a seguir para el saneamiento de las cuestiones financieras.

La estabilidad económica de México se encuentra estrechamente vinculada a la eficiencia de los tributos; las transformaciones verificadas en los gravámenes repercuten en la evolución económica de manera positiva o negativa y se observa un ciclo donde los cambios (bien en la economía o en los impuestos) hacen de ésta una relación de interdependencia donde cada uno de estos aspectos merece especial cuidado.

Estadísticamente la participación de los impuestos en la economía de México, como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB), desde 1980 y hasta años recientes arroja resultados –aunque no en grandes magnitudes– sí por lo menos benéficos y bastante determinantes en cuanto al valor que ha cobrado el análisis y estudio de la temática tributaria.

Para darnos una idea de ello, el actual gobierno –de conformidad con el Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006– determinó los criterios a seguir en materia de política económica, al respecto, una manera de asegurar el avance de los aspectos financieros en la dirección deseada es el correcto rendimiento de cuentas por parte de los funcionarios y la elaboración de estrategias, objetivos y planes de acción con base en la evaluación de indicadores tales como la expresión porcentual de los ingresos tributarios respecto del PIB, todo ello a fin de para respaldar los logros alcanzados y garantizar la correcta marcha del entorno económico.

Como podremos observar, en la siguiente gráfica se muestran las apreciaciones en cuanto a la eficiencia de los impuestos. A mitad del presente sexenio, la evaluación revela resultados positivos en comparación con años anteriores pues el 12% de los ingresos tributarios respecto del Producto Interno Bruto es hasta ahora el mayor porcentaje alcanzado en poco más de 20 años.

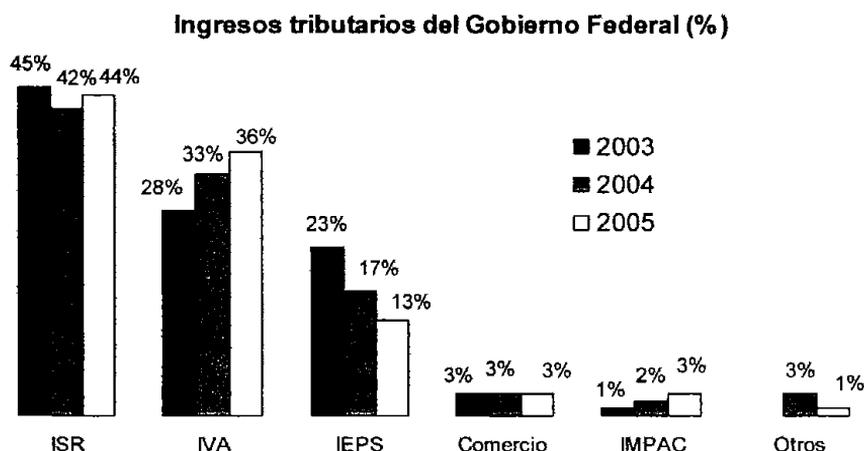


Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El alcance del Impuesto al Valor Agregado muestra una tendencia en ascenso. Según estimaciones económicas, los ingresos presupuestarios estuvieron representados en 8.3% para 1980; ya para el año 2000 este indicador se incrementó a un 15%.

De entre los ingresos tributarios, el IVA ha demostrado ser un gravamen de suma importancia en relación a la recaudación tributaria. Junto con el Impuesto sobre la Renta, constituye la principal fuente de ingresos tributarios.

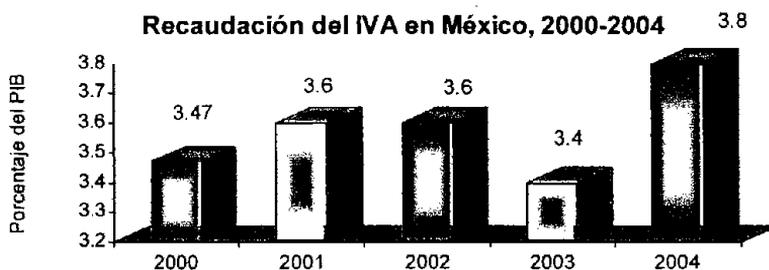
Como podemos observar, de manera especial el Impuesto al Valor Agregado cada vez adquiere mayor importancia, mientras en 2003 representaba el 28% de los ingresos percibidos vía tributaria, para el presente ejercicio de 2005 –con base en cifras estimadas por el Gobierno Federal– este mismo impuesto representará el 36% del total de dichos ingresos.



Fuente: Elaborado con información de la Ley de Ingresos de la Federación 2003, 2004, 2005.

El incremento de los ingresos tributarios obtenidos mediante el IVA ha sido gradual aunque también se muestra cada vez más fortalecido ya que durante el período comprendido de 1980 a 2000 el porcentaje de aportación del Impuesto al Valor Agregado pasó de un 17.5% a 29.9% con lo cual se reafirma la magnitud adquirida por dicho impuesto pues en gran medida —es para la economía mexicana— un importante indicador de su correcto funcionamiento.

En el mismo tenor, aún cuando el período comprendido de 2000 a 2004 registró una recaudación de entre 3.4 a 3.8% respecto del Producto Interno Bruto; se muestra como uno de los mejores rangos a lo largo de 2 décadas pese a la que las variaciones económicas a partir del 2000 no han sido muy significativas.

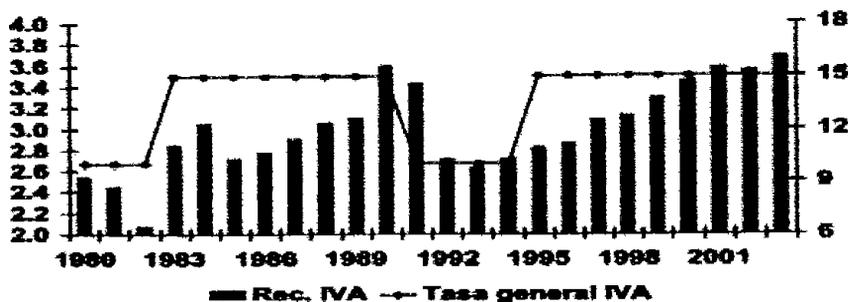


Fuente: División de Economía y Comercio, Servicio de Investigación y Análisis. Cámara de Diputados. 2003.

El actual gobierno, al realizar un diagnóstico sobre los avances experimentados a mitad de sexenio, muestra al IVA como fuente cada vez más relevante en el incremento de los ingresos públicos. En la siguiente gráfica se observa una caída considerable de la recaudación de este impuesto como porcentaje del PIB durante un período comprendido de 1992 a 1994.

Sin embargo, desde 1995 la participación del IVA se muestra a la alza; por otra parte, la tasa general no presenta variaciones a partir de ese año pues continúa en 15%.

RECAUDACIÓN DEL IVA COMO % DEL PIB Y TASA GENERAL*



Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Aún cuando el rendimiento del impuesto muestra mejoras notables, en el ámbito internacional comparado con otros países no se observa como un gravamen eficiente.

De manera general, la carga fiscal para el año de 2000 se calculó en 10.8% del PIB, cifra mucho menor a la de los países de la OCDE (28.2%), al porcentaje promedio para América Latina (18%) y más pequeña también respecto del porcentaje de carga fiscal en Asia (27.7%), por ello el porcentaje de carga fiscal de México es considerado uno de los más bajos a nivel mundial.

Refiriéndonos específicamente a la carga fiscal del IVA, México presenta cifras menores en comparación con otros países, (véase tabla).

Carga Fiscal del IVA (% del PIB)

País	Carga fiscal	País	Carga fiscal
<u>Promedio OCDE</u>	7.2	Irlanda	7.2
Alemania	7.1	Islandia	9.8
Austria	9	Italia	6.4
Bélgica	7.2	Luxemburgo	6
Canadá	5.6	Países Bajos	6.7
Dinamarca	10	Portugal	7.5
España	5.5	República Checa	8.3
Japón	1.5	Suiza	2.7
Nueva Zelanda	8.6		
Polonia	7.2	<u>Promedio Latinoamérica</u>	5.7
Reino Unido	6.7	Bolivia	3.3
Suecia	8.1	Chile	7.9
Turquía	6.8	Ecuador	5.5
Finlandia	8.5	México	3.2
Francia	7.6	Argentina	6.1
Grecia	9.1	Colombia	5.6
Hungría	8.3	Perú	5.6

Fuente: Elaborado por la UEPF de la H. Cámara de Diputados con base en datos de Revenue Statistics, OCDE y Government Finance Statistics Yearbook, FMI, 1998.

Atendiendo a los indicadores señalados en la tabla comparativa, observamos que la carga fiscal por IVA en México se valoró hasta 2000 en 3.2%, mientras que el promedio para América Latina se determinó en un 5.7% y finalmente el promedio OCDE fue de 7.2%, resaltamos como en América Latina el índice de carga fiscal más bajo de carga fiscal corresponde al IVA en México.

A lo largo de 24 años de vigencia, este gravamen ha experimentado diversas reformas, bien sea en cuanto al incremento o disminución de la tasa general, al establecimiento de exenciones destinadas para la mejor

distribución del ingreso o la aplicación de tasas preferenciales y creemos que es momento de eliminar la razón principal del estancamiento del Impuesto al Valor Agregado: el sistema de tasa 0%.

Pese a las comparaciones internacionales y los cambios efectuados al referido impuesto e incluso el descontento existente entre los diversos agentes económicos con motivo de su cobro, la recaudación de este gravamen ha mostrado un aumento considerable pues de 1980 hasta el año 2000, se verificó un aumento de 4.2% (tasa media) superando incluso el nivel de crecimiento económico del país.

Si para el Estado Mexicano el Impuesto al Valor Agregado es trascendental, los gobernantes deben analizar los instrumentos empleados para determinar el destino de los recursos públicos y la medida en que se podría mejorar la distribución del gasto.

Estudiosos de la materia fiscal reconocen que un sistema tributario donde se incluyen exenciones, tratos preferenciales y otros mecanismos destinados a brindar apoyo a los menos favorecidos tienden a promover la elusión fiscal, representando además una mayor cantidad de costos en administración y recaudación de los impuestos.

Hacer una valoración de las pérdidas fiscales, nos ofrecerá la posibilidad de conocer cuán eficaz es para México la aplicación de exenciones o –para el caso que nos interesa– el sistema de tasa 0% porque ello determinará el beneficio real percibido por las clases de bajos recursos.

Para 2005, de conformidad con los Criterios Generales de Política Económica, el ingreso público se destinará en gran parte a la satisfacción de las necesidades más apremiantes de la población, en especial de aquellos sectores con menores ingresos.

Pese a los objetivos señalados por el presente gobierno y aún cuando se espera también un incremento en la recaudación del IVA, existe también el reconocimiento de los funcionarios sobre la insuficiencia de los recursos públicos en comparación con el rezago social y muy en particular la pobreza extrema.

En efecto, es común entre los funcionarios públicos la aceptación de que los recursos adquiridos, incluidos los tributarios, resultan escasos ante la problemática social que diariamente se presenta. Aunado a ello, las constantes discusiones políticas vertidas alrededor de este impuesto han impedido el estudio detallado de los recovecos que presenta la ley aplicable, mismos que nos llevan a determinar la necesidad de efectuar un estudio de la tasa del 0%.

El compromiso de sanear las finanzas públicas es la gran responsabilidad del gobierno, administrar adecuadamente los recursos del Erario Federal para mejorar las condiciones de vida de sus pobladores son desafíos que deben enfrentarse con el pleno conocimiento de las cuestiones que aquejan al sistema fiscal para decir con seguridad que las bases de nuestra economía verdaderamente promueven el desarrollo estatal.

ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

CONSIDERACIONES ECONÓMICAS.

Ante los grandes compromisos y retos de las finanzas públicas, la elaboración de estrategias tendientes a procurar el equilibrio de la economía mexicana se convierte en un requerimiento indispensable para construir sobre bases sólidas una verdadera reforma fiscal. Para la consecución de tal cometido, los gobernantes deben reunir una serie de elementos que permitan evaluar los resultados obtenidos y estar en posibilidad de analizar los efectos positivos y/o negativos en la evolución económica del país.

La realización de un balance fiscal cuya finalidad sea valorar la distancia entre las entradas y salidas de dinero no deja de ser un tema básico en el examen de la hacienda pública porque ello servirá a los encargados de la dirección estatal en la determinación del potencial que tiene el gasto público frente a las innumerables exigencias nacionales.

Buscar nuevas oportunidades que permitan mejorar el sistema fiscal y por tanto la situación financiera del Estado es un aspecto particularmente relacionado con la materia tributaria pues frecuente se recurre al empleo de los impuestos como medio para generar nuevas fuentes de riqueza.

Los tributos están sumamente vinculados al comportamiento de la economía, recordemos que los fines del impuesto no son exclusiva y necesariamente fiscales; con su aplicación también se busca la seria intención de controlar alguna actividad benéfica o bien perjudicial para el desarrollo económico del país.

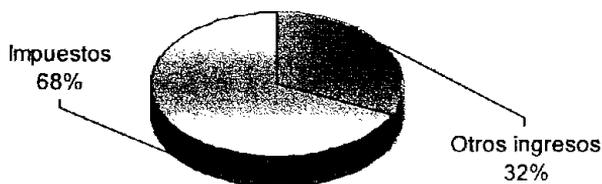
Para la economía mexicana, uno de los tributos clave en su avance e impulso ha sido el Impuesto al Valor Agregado pues constituye –junto con el Impuesto sobre la Renta– la principal fuente de ingresos públicos vía tributaria, razón por la cual se atiende a su eficiencia como guía del rumbo a seguir en materia de política económica a fin de conseguir la realización de las metas esperadas por el gobierno y lograr así el fortalecimiento de las finanzas estatales.

Periódicamente, el gobierno mexicano realiza proyecciones y estimaciones para conocer la repercusión del IVA en la manera de adquirir y distribuir los recursos públicos. En este sentido, mediante la Ley de Ingresos, se da a conocer lo que anualmente espera recaudar la Federación a través diversos conceptos (impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos, etc.).

Para el presente ejercicio –de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2005– el total de los ingresos tributarios se ha cifrado en 864 mil 830.7 millones de pesos de un total de \$1, 280,105.2 millones de pesos que el gobierno federal pretende adquirir en este año. En otras palabras, una de las maneras por las cuales el Gobierno Federal espera allegarse de recursos en el presente año (2005) es en gran medida gracias al cobro de impuestos.

No es necesario imaginar cuán significativos son los tributos para México, su trascendencia se hace evidente porque el 68% del total de los ingresos que pretende adquirir el Erario Federal en este año tendrá su principal sustento precisamente en los diversos gravámenes existentes, tal como se muestra en la siguiente gráfica; el 32% restante serán ingresos adquiridos mediante otros conceptos.

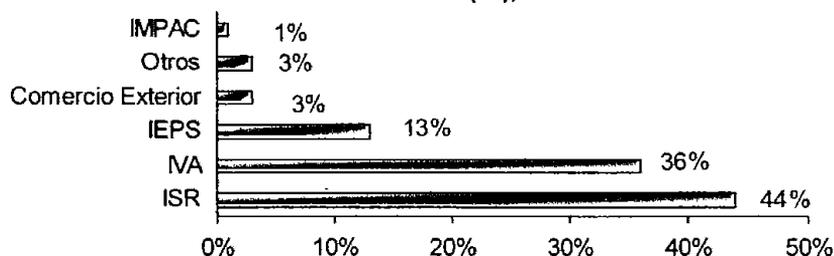
Porcentaje de ingresos del Gobierno Federal, 2005



Fuente: Elaborado con información de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005.

Del todos los ingresos obtenidos vía tributaria, específicamente el IVA representará para este año de 2005, el 36% sobre el total de los ingresos tributarios y junto con el ISR aportará el 80% de todos los recursos obtenidos por ésta vía mientras que los impuestos restantes (IEPS, Impuesto al Activo, ISAN, y los relativos a comercio exterior) representan el 20% restante.

Participación de los impuestos en los ingresos del Gobierno Federal (%), 2005.

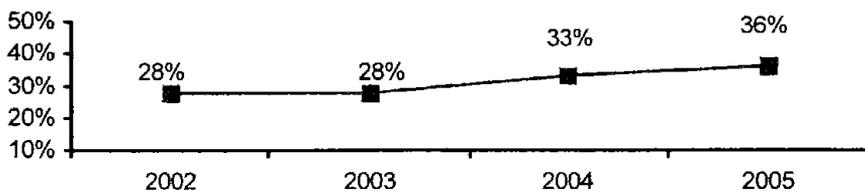


Fuente: Elaborado con información de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005.

Según estimaciones del actual gobierno, las finanzas públicas parecen tomar un nuevo rumbo; la economía mexicana se muestra estable y fortalecida; pese a las dificultades externas las estadísticas han demostrado una mejoría en cuanto a la eficiencia tributaria y a decir del gobierno,

particularmente el Impuesto al Valor Agregado ha mostrado ser cada vez más eficiente; al respecto –de 2002 a 2005– este impuesto pasó de representar en un 28% a un 36% la adquisición de recursos tributarios.

Recaudación del IVA (estimaciones del Gobierno Federal)



Fuente: Elaborado con información de las Leyes de Ingresos de la Federación 2002, 2003, 2004, 2005.

En nuestro país existe una enorme dependencia de las finanzas públicas respecto de los impuestos, muy en especial del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado –este último cada vez con mayor relevancia– por ello el gobierno federal espera mejores resultados para el presente ejercicio, en comparación con años anteriores.

Cuando se trata el tema del IVA desde luego se enfatiza su aportación en la economía mexicana pues –tal como hemos mostrado– su cobro proporciona una cantidad sumamente considerable de dinero para el cumplimiento de las funciones estatales, se habla de los montos recaudados, se compara el rendimiento de este tributo de un sexenio a otro para evaluar el rumbo económico de México; sin embargo creemos que los gobernantes han olvidado un aspecto sumamente importante que nos lleva a considerar la necesidad de eliminar el sistema de tasa 0% previsto en la ley aplicable.

El cuestionamiento es simple: *¿Cuánto se deja de recaudar por concepto de IVA?*

Desde luego no es nuestra intención minimizar los esfuerzos realizados a lo largo de poco más de 20 años de existencia del IVA en México y en este sentido estamos conscientes de la gran responsabilidad que implica la conducción del Estado y el mantenimiento de una economía estable, por ello resaltamos lo positivo: no en vano el IVA es uno de los tributos más significativos en el país, los indicadores económicos muestran un crecimiento –aunque no acelerado– sí por lo menos estable respecto de su eficiencia en los últimos años e incluso en relación con el propio Impuesto Sobre la Renta. Es precisamente su influencia en las finanzas públicas el motivo que nos lleva a inquirir sobre sus efectos negativos siendo nuestro interés indagar sobre la repercusión muy en particular del sistema de tasa 0% en el comportamiento de nuestra economía para que exista una verdadera congruencia entre los objetivos propuestos y la realización de los mismos.

El impacto que provoca la aplicación tasas diferenciadas, exenciones o regímenes especiales no es en realidad un tema que desconozcan los funcionarios de nuestro país; sería desatinado pensar que el papel del Estado Mexicano únicamente se reduce a obtener ingresos y establecer el destino de los mismos, es importante también evaluar la eficacia de los mecanismos que hacen posible la adquisición de recursos públicos para detectar las fallas existentes y perfeccionar la manera de generar fuentes de riqueza. En este tenor, la intención de buscar nuevos elementos para mejorar los niveles recaudatorios no resulta criticable, sino por el contrario, plausible (siempre y cuando no representen pérdidas, sino que se traduzcan en efectos positivos para la economía del país); el problema se halla cuando

los mecanismos de que el Estado se vale para allegarse de recursos no resultan lo suficientemente convenientes frente a la gran responsabilidad de cumplir con sus finalidades u objetivos, es entonces cuando el reconocimiento de las autoridades poco aporta a la solución de la problemática existente porque las cifras mencionadas en el discurso político no alientan a la población; por el contrario, la desaniman y el descontento se agrava cada vez más.

Es importante contar con instrumentos suficientes destinados a mejorar el cumplimiento de las funciones estatales. El análisis muy en particular de las cuestiones fiscales debe ser objeto de una verdadera discusión y estudio no solamente por parte de los funcionarios, sino de todos los agentes interesados en percibir mejoras para el país.

Anualmente la Ley de Ingresos de la Federación prevé la elaboración de un documento denominado Presupuesto de Gastos Fiscales a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuya finalidad sea evaluar el buen funcionamiento de las finanzas estatales. Es en dicho presupuesto donde se pone de manifiesto el impacto de los impuestos en la economía mexicana y debiera servir a los legisladores para mejorar la manera de expedir nuevas leyes o mejorar los impuestos existentes.

Tocante al tema, La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2005, establece en su artículo 33 que dicho presupuesto deberá publicarse en la página de Internet de la propia Secretaría, además de entregarse a las siguientes comisiones:

- Comisión de Hacienda y Crédito Público
 - Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública
 - Centro de Estudios de las Finanzas Públicas
- } Cámara de Diputados
- Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores.

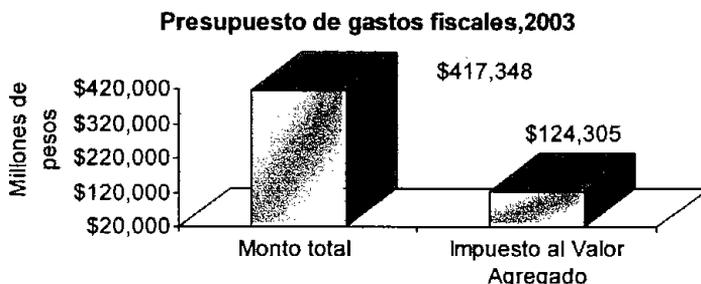
De manera general, este presupuesto contiene los montos que el Erario Federal deja de recaudar por la aplicación de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades, estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes tributarias en el ámbito federal.

La importancia del Presupuesto de Gastos Fiscales radica en la posibilidad de conocer la magnitud de las prerrogativas fiscales dirigidas a ciertos sectores de la población, su funcionamiento y su repercusión en el desarrollo del país.

Para el año de 2003 –según lo establecido en el Presupuesto de Gastos Fiscales correspondiente al referido ejercicio fiscal– la pérdida estimada por el Gobierno Federal se cifró en 417 mil 348 millones de pesos que representaron un 6.35% del Producto Interno Bruto (PIB).

Específicamente, los gastos fiscales por concepto de Impuesto al Valor Agregado; es decir, los montos que el Erario Federal dejó de percibir por la aplicación de las tasas de 0% y 10%, así como las exenciones, se estimaron en 124 mil 305 millones de pesos, equivalente a 1.9% del PIB.

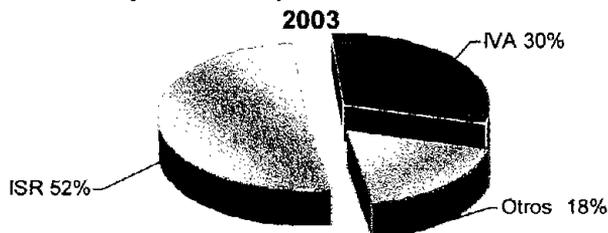
Esto significa que poco menos de la tercera parte de los gastos fiscales (lo que el Estado pierde por la aplicación de diversas prerrogativas) está representada por el Impuesto al Valor Agregado.



Fuente: Elaborado con información del Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, SHCP.

Aún siendo el segundo en importancia para efectos recaudatorios, el Impuesto al Valor Agregado se muestra también como uno de los más perjudiciales, pues las finanzas estatales se observan visiblemente afectadas como resultado de la aplicación de diversos mecanismos previstos en la ley aplicable (tasa del 0%, exenciones, tasa del 10%). Tan sólo en 2003, el IVA representó el 30% del total de las pérdidas determinadas en el Presupuesto de Gastos Fiscales, en seguida del Impuesto sobre la Renta con más de la mitad de dichos gastos al representar un 52% del total.

Porcentaje del Presupuesto de Gastos Fiscales



Fuente: Elaborado con información del Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, SHCP.

Frente a tales cifras consideramos injustificable pensar que la eliminación del sistema de tasa 0% en nada contribuiría a mejorar la situación de la economía porque los números muestran una gran afectación al sistema tributario y por consiguiente un perjuicio a la población; en este sentido, los recursos bien podrían destinarse a resolver alguna de las muchas prioridades sociales perceptibles, en vez de darlos por perdidos.

Los gastos fiscales colocan a México en una situación nada alentadora si consideramos los siguientes aspectos:

- ✓ La Ley de Ingresos para 2003 estimó la recaudación del IVA en 225 mil 154 millones de pesos,
- ✓ Los gastos fiscales por concepto de IVA para el ejercicio fiscal de 2003 se cifraron en 124, 305 millones de pesos, conforme al Presupuesto de Gastos Fiscales.

La suma de estas cantidades nos da como resultado la recaudación potencial del IVA, es decir: lo que se recauda + lo que el Fisco Federal deja de percibir. Tomando en cuenta lo anterior, para 2003, la recaudación potencial del impuesto en referencia fue de 349 mil 459 mdp.

En términos porcentuales, del monto total por concepto de recaudación potencial de IVA, el 64% corresponde a lo efectivamente recaudado, mientras que el 36% restante obedece a las fugas estimadas con motivo de la aplicación de tasa 0%, exenciones y tasa del 10%.

Recaudación potencial del IVA (%)



Fuente: Elaborado con información del Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, SHCP y la Ley de Ingresos de la Federación, 2003.

Esto se traduce en ingresos para el Erario Federal equivalentes a poco más de la mitad del total de los ingresos atribuidos a la recaudación potencial (sólo el 64%) Si en realidad se recaudan solamente 225 mil 154 millones de pesos, ¿no preocupa a los legisladores y los demás funcionarios públicos el hecho de que un elevado porcentaje de ingresos estatales se pierdan anualmente? *Casi un 40% de la recaudación potencial de IVA corresponde a gastos fiscales.*

La problemática del gravamen en comento se puede exponer de la siguiente manera: *por cada \$100 pesos que el Gobierno recauda mediante el cobro de Impuesto al Valor Agregado, deja de percibir poco más de \$55 pesos (producto de exenciones, tasa 0% y tasa 10% aplicable a zonas fronterizas).*

En este sentido, no resulta comprensible que los funcionarios públicos permanezcan simplemente a la expectativa cuando el problema es evidente y es necesario preguntar ¿con las grandes cantidades que el Estado deja de obtener, verdaderamente se pretende beneficiar a los sectores menos favorecidos?

En opinión de la sustentante, no es concebible que tan sólo en 2003 se hayan estimado perdidas por 124 mil 305 millones de pesos como resultado de la aplicación de mecanismos que –para efectos económicos– demuestran ser poco eficientes ante el gran reto de buscar un equilibrio entre las marcadas diferencias económicas perceptibles en nuestra sociedad. Permitir que tales cantidades de dinero se pierdan es prácticamente un lujo que no podemos permitir, ignorar la problemática que representa la aplicación del sistema de tasa 0% tanto para el Fisco como para la sociedad sería un acto contrario a toda idea de buscar un progreso para el país, contrario a toda idea de alcanzar la modernización de nuestro sistema fiscal.

Creemos que la aplicación de este sistema no es la mejor de las soluciones para edificar un sistema fiscal consolidado, ¿cómo pretenden nuestros legisladores discutir nuevas iniciativas para aumentar las tasas de los impuestos o crear nuevos gravámenes sin antes resolver las inconveniencias de nuestro sistema tributario?, ¿acaso pretenden reducir al mero discurso político las intenciones de trabajar por reformas fiscales efectivas?

No pretendamos dejar en el olvido esta cuestión que a nuestro parecer mejoraría, aunque no en su totalidad, sí en cierto grado la difícil situación de nuestro país, ¿cuál es el objetivo de seguir erosionando el sistema tributario? Con frecuencia la temática viene a ser la misma: los problemas en materia fiscal se ventilan cuando después de varios años la situación es tan visible que no puede ignorarse y cuando no basta el arrepentimiento de las autoridades por haber caído en el descuido de aspectos –como la aplicación del sistema de tasa 0%– cuya influencia para el país es verdaderamente relevante.

El grueso de la población probablemente poco entienda de estadísticas pues la realidad se muestra por demás compleja, pero las autoridades tienen la gran responsabilidad de emplear todos los elementos posibles para cumplir de mejor forma con sus funciones.

Con el objeto de ahondar más en el tema es preciso referirnos a los montos que dejan de recaudarse como consecuencia de la aplicación de la tasa del 0%.

Para ello, nos respaldamos en lo establecido dentro del Presupuesto de gastos fiscales para 2003 donde el sistema de tasa 0% se presenta como la causa principal que ha deteriorado la recaudación del IVA, ello se muestra en la siguiente tabla en la que también se incluyen las pérdidas fiscales estimadas con motivo de la aplicación de exenciones y la tasa preferencial del 10%:

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES POR CONCEPTO DE IVA, 2003.			
<i>Concepto</i>	<i>% del PIB</i>	<i>MDP</i>	<i>% de los gastos fiscales por IVA</i>
Tasa cero	1.3790	90,648.6	72.92
a. Alimentos	1.1550	75,923.9	61.08
b. Medicinas	0.0890	5,850.4	4.71
c. Libros, periódicos y revistas	0.0670	4,404.3	3.54
• Libros	0.0540	3,549.7	2.86
• Periódicos	0.0100	657.4	0.53
• Revistas	0.0030	197.2	0.16
d. Servicios o suministro de agua potable para uso doméstico	0.0500	3,286.8	2.64
e. Otros productos	0.0180	1,183.2	0.95
Exentos	0.3900	25,636.7	20.62
a. Servicios médicos	0.0230	1,511.9	1.22
b. Servicios de enseñanza	0.1530	10,057.5	8.09
c. Servicios de transporte público terrestre de personas	0.1010	6,639.2	5.34
d. Espectáculos públicos	0.0080	525.9	0.42
e. Vivienda	0.1050	6,902.2	5.55

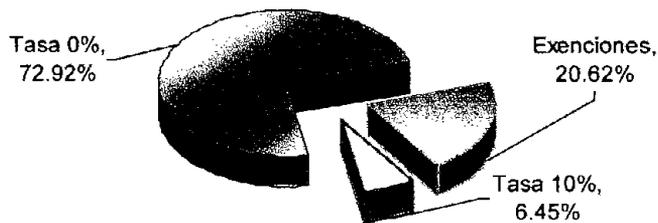
Tasa 10% en la región fronteriza	0.1220	8,019.6	6.45
a. Baja California	0.0410	2,695.1	2.17
b. Baja California Sur	0.0052	341.8	0.27
c. Quintana Roo	0.0112	739.2	0.59
d. El resto	0.0646	4,246.5	3.42
TOTAL	1.8910	124,304.9	100

Fuente. Presupuesto de Gastos Fiscales 2003; División de Economía y Comercio, Cámara de Diputados, 2003.

Las cifras muestran a la tasa del 0% como la causa más nociva para el ingreso público, porque el Erario pierde –según la apreciación anual– la cantidad de 90 mil 648 millones de pesos, de un total equivalente a 124 mil 304 millones de pesos equivalentes a las pérdidas totales por concepto de IVA.

En términos porcentuales esto significa que de los gastos fiscales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (lo no recaudado), prácticamente todo proviene de la aplicación del sistema de tasa 0%, pues representa el 73% de dichos gastos, mientras tanto, las exenciones y la tasa del 10% no representan siquiera el 30% de las pérdidas fiscales.

Porcentaje de gastos fiscales por IVA (pérdidas) , 2003



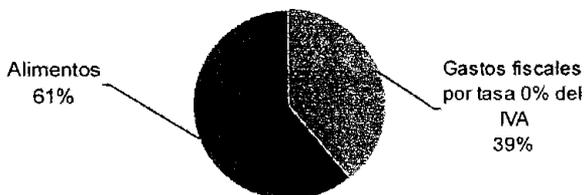
Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales, 2003, SHCP.

Expresado de otro modo, la situación se presenta así:

- El Erario Federal recauda \$100 pesos mediante el cobro del IVA, pero a la vez pierde poco más de \$55 pesos; de estos, el equivalente a \$40 pesos dejan de ingresar a las arcas del Estado como resultado de la aplicación del sistema de tasa 0%. Por tanto, *el problema del Impuesto al Valor Agregado se encuentra propiamente en la poca eficiencia de este sistema.*

Conforme a las cantidades proporcionadas, los alimentos (sujetos a la tasa del 0%) son la razón principal por la que el Estado deja de recaudar ingresos mediante el Impuesto al Valor Agregado, incluyendo las tasas del 0% y 10%, así como las exenciones previstas en ley.

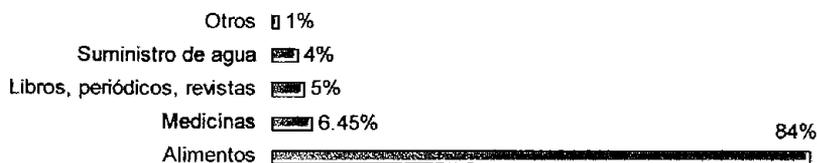
% de gastos fiscales por concepto de alimentos



Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, SHCP.

En la tabla de gastos fiscales por IVA para 2003 podemos observar que la causa de principal afectación a este impuesto lo representa prácticamente el rubro de alimentos con 84% del total, seguido de las medicinas, las revistas, libros y periódicos.

Pérdida de gastos fiscales por concepto de tasa 0% (desglosado)



Fuente: Presupuesto de Gastos Fiscales 2003, SHCP.

Al ser este rubro la principal causa de gastos fiscales no solamente de la tasa 0%, sino del Impuesto al Valor Agregado en general, por supuesto merece particular consideración y análisis.

Tocante al tema, la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) 2002, realizada por el Instituto Nacional de Geografía, Estadística e Informática (INEGI) arroja los datos necesarios para conocer el impacto económico de los alimentos así como de las medicinas en nuestro país.

Según cifras aportadas por esta encuesta, el ingreso monetario mensual de las familia mexicanas es de \$164mil 666 millones de pesos, que se distribuyen en 10 rangos denominados deciles.

Con base en ésta información, el Servicio de Investigación y Análisis de la Cámara de Diputados ha obtenido resultados que se muestran en la siguiente tabla donde se incluyen cifras equivalentes al ingreso monetario por hogar, la cantidad de dinero invertida en alimentos, entre otros aspectos.

Gasto de los mexicanos en alimentos (mensual)

Decil	Ingreso por hogares (pesos)	Gasto monetario en alimentos (pesos)	Participación de los alimentos en el ingreso monetario (%)	Gasto total en alimentos (mdp)	Participación de cada decil en el gasto total (%)
I	790	506.87	64.13	1,249.4	3.90
II	1,676	788.08	47.03	1,942.6	6.06
III	2,423	951.25	39.26	2,344.8	7.32
IV	3,166	1,138.00	36.52	2,805.2	8.75
V	3,923	1,246.52	31.78	3,072.7	9.59
VI	4,881	1,351.35	27.68	3,331.1	10.39
VII	6,110	1,497.59	24.51	3,691.6	11.52
VIII	7,906	1,610.61	20.37	3,970.2	12.39
IX	11,181	1,760.15	15.74	4,338.8	13.54
X	24,795	2,152.61	8.68	5,306.2	16.55
Total	6,680	1,300.30	19.47	32,052.7	100.00

Fuente: Servicio de Investigación y Análisis de la Cámara de Diputados. 2003.

Se considera que en promedio cada hogar en México gasta \$1,300 pesos para alimentos y mientras que las familias con menores ingresos (decil I) gastan la cantidad de 507 pesos mensuales de un total equivalente a 790 pesos, las familias con más ingresos (decil X) solamente destinan \$2,153 pesos a su alimentación de \$24,795 pesos al mes equivalentes al promedio de ingreso mensual por hogar para este último decil.

Si tomamos en cuenta que los hogares con mayores ingresos destinan el 9% de su ingreso monetario mensual al consumo de alimentos podemos percatarnos que tal medida económicamente beneficia a todos los sectores sociales y no exclusivamente a las clases desfavorecidas.

Esto implica un beneficio para sectores o deciles que no necesitan ayuda porque cuentan con una solvencia económica mayor para pagar impuestos; sin embargo, sobre el gasto total de alimentos (millones de pesos) la participación de los menos favorecidos es de 3.90% mientras que el 16.55% corresponde a las clases con ingresos altos, con esto se demuestra que la aplicación del sistema de tasa 0% favorece más a las clases con ingresos elevados.

En virtud de ello, económicamente es factible eliminar el sistema de tasa 0%, pues el rubro de alimentos no beneficia directamente a las clases pobres y por otra parte ayuda a clases con más ingresos, esto se traduce en cantidades de impuesto que dejan de ingresar al Erario Federal.

De eliminarse el sistema de tasa 0% y gravar los alimentos con la tasa general, se estima que el ingreso monetario de los hogares con bajos ingresos se vería afectado, pues destinan más del 50% al consumo de alimentos, en este sentido, se ha pretendido crear una canasta básica de productos como el maíz, huevo, frijol, entre otros. Sin embargo, en nuestra opinión, la creación de una canasta básica seguiría otorgando beneficios a todos los hogares por igual, incluidos los que más tienen, razón por la cual no creemos en la conveniencia económica de ésta medida porque el apoyo se otorgaría también a personas que verdaderamente no lo necesitan.

En vez crear una canasta básica, pensamos que sería mejor otorgar un beneficio directo a las familias que menos tienen. Partiendo de la idea de que anualmente se pierden 90 mil millones de pesos por concepto de IVA, dicha cantidad bien podría distribuirse mediante algún otro mecanismo dirigido a quienes menos tienen, y en este sentido el Estado podría destinar el equivalente a 7 mil 500 millones de pesos mensuales *directamente a los*

sectores más vulnerables, en lugar de darlos por perdidos y de esta manera el impacto del impuesto no afectaría a los hogares con bajos recursos.

Al eliminarse el sistema de tasa 0% se trasladaría la carga del impuesto a los deciles cuyos ingresos son altos, por otra parte, para proteger a los sectores menos favorecidos se propone destinar lo recaudado de manera directa a los deciles con menos ingresos apoyando tal medida con una reducción de la tasa general del impuesto.

La situación para las medicinas es muy similar ya que según la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2002, los hogares con mayores recursos destinan menores cantidades para la adquisición de estos productos, en comparación con los hogares más desprotegidos, pues destinan más dinero a adquirir alimentos y no así a medicamentos.

Gasto de los mexicanos en medicinas (mensual)

Decil	Ingreso por hogares (pesos)	Gasto monetario en medicinas (pesos)	Participación de las medicinas en el ingreso monetario (%)	Gasto total en medicinas (mdp)	Participación de cada decil en el gasto total en medicinas (%)
I	790	25.4	3.21	62.9	3.7
II	1,676	36.1	2.15	88.9	5.3
III	2,423	42.8	1.77	105.6	6.3
IV	3,166	39.6	1.27	97.6	5.8
V	3,923	47.9	1.22	118.1	7.0
VI	4,881	54.9	1.12	135.3	8.1
VII	6,110	71.3	1.17	175.9	10.5
VIII	7,906	87.4	1.11	215.5	12.9
IX	11,181	108.7	0.97	267.8	16.0

X	24,795	165.7	0.67	408.4	24.4
Total	6,680	68.0	1.02	1,675.7	100.0

Fuente: Servicio de Investigación y análisis de la Cámara de Diputados. 2003.

Para las medicinas, el promedio estimado de gasto total asciende a 1 mil 657 millones de pesos; el promedio en pesos para por hogar mexicano equivale a \$68 pesos mensuales.

Los hogares con menores recursos económicos (decil I) destinan 25 pesos mensuales de su ingreso monetario a la adquisición de medicamentos (3.21%), mientras que los hogares del decil (X), es decir, los que más tienen, destinan 165.7 pesos promedio de su ingreso monetario para adquirir tales productos (0.67%).

Por otra parte, los sectores con menores ingresos participan con un 3.7% sobre el gasto total en medicinas mientras que las familias con mayores ingresos participan con un 24.4% en el gasto total (millones de pesos) en medicamentos.

Esto significa que las familias de mayores ingresos son las que más dinero invierten en medicamentos y consecuentemente son las más beneficiadas. Con la eliminación del sistema de tasa 0% los hogares con más recursos soportarían la carga del impuesto, pues actualmente en lugar de pagar más impuestos reciben un provecho innecesario y por tanto se disminuye la recaudación del gravamen en perjuicio de quienes verdaderamente requieren apoyo.

A pesar de esto, el impacto de la aplicación de la tasa del 15% se estima negativo para los hogares menos favorecidos pues destinan un 3.21% de su ingreso monetario a la adquisición de medicinas, en tanto que los hogares del último decil destinan un 0.67% para dichos artículos.

La eliminación del sistema de tasa 0% es factible porque se traduciría en una mayor recaudación del impuesto pues está demostrado que las familias cuyos ingresos son altos, destinan más cantidades al consumo de medicinas. Mantener el sistema de tasa 0% implicaría otorgar un beneficio a personas que tienen posibilidad de recurrir a servicios de salud particulares e incluso de adquirir medicamentos costosos.

En cuanto al impacto negativo que la aplicación de la tasa del 15% a medicinas pudiera originarse, debemos considerar que al recaudarse más, se podrá destinar más a la satisfacción de las necesidades en cuanto a salud y de ésta manera la carga se soportaría por los hogares con mayores ingresos.

Como sucede con los alimentos, los montos recaudados pueden destinarse de manera directa a la satisfacción de necesidades en materia de salud pues aún cuando las estadísticas nos señalen que los hogares con menos recursos destinan 25 pesos en promedio por mes, en muchas de las ocasiones ni siquiera esta cantidad les es suficiente para adquirir alimentos.

Si se continúa aplicando el sistema de tasa 0%, la pérdida de ingresos continuaría en detrimento de las finanzas públicas y de la población en general que poco invierte en medicamentos, o peor aún, no invierte porque simplemente no hay dinero.

El Congreso de la Unión ha reconocido la necesidad de contar con instrumentos que tengan por finalidad la de construir una auténtica reforma a las finanzas públicas, siendo el Presupuesto de Gastos Fiscales uno de ellos, pues resulta indispensable conocer las estimaciones efectuadas en relación con los montos no percibidos por el Fisco Federal.

Como hemos señalado, el reconocimiento no es suficiente para lograr una verdadera reforma fiscal tan necesaria para el país, el problema no puede simplemente circunscribirse a la protección de intereses de partido, no puede limitarse a las divergencias entre los Poderes de la Unión, sin el menor propósito llegar a verdaderos acuerdos positivos para el Gobierno y sus habitantes.

Económicamente está demostrado que la aplicación del sistema de tasa 0% resulta sumamente perjudicial para el Erario Federal –en mayor proporción que las exenciones o la tasa del 10% del IVA– por ello es necesario considerar que así como el impuesto es el segundo más importante para fines de recaudación, lo es también para efectos de pérdidas fiscales, por este motivo creemos que la eliminación del sistema de tasa 0% es viable porque las necesidades sociales son interminables y porque la pobreza no puede erradicarse sólo con buenos propósitos.

De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2001-2006, las crisis económicas recurrentes de los últimos 25 años mermaron considerablemente la capacidad adquisitiva de la gran mayoría de la población económicamente activa, se agudizó la pérdida de empleo y el cierre de empresas o negocios familiares, entre otros aspectos. Como consecuencia, aumentó el número de mexicanos en condiciones de pobreza o pobreza extrema, así, para el año 2000 el 55% de la población recibía un

ingreso inferior a dos salarios mínimos mensuales; 47.5% vivía en condiciones de hacinamiento (amontonamiento); 27.8% de la población mayor de 15 años no había terminado la primaria; casi el 15% tenía piso de tierra en sus viviendas y cerca de 12% no contaba con agua entubada ni con drenaje.

Por otra parte, de acuerdo con los Criterios Generales de Política Económica 2005, entre 2000 y 2002:

- El porcentaje de hogares por debajo del umbral de pobreza alimentaria se redujo de 18.6 a 15.2%.
- En 2000, el ingreso en el 25.3% de los hogares no era suficiente para cubrir las necesidades de alimentación, educación y salud. En 2002, dicha proporción se redujo a 21.1%.
- El porcentaje de hogares cuyo ingreso no resultaba suficiente para cubrir las necesidades de alimentación, educación, salud, vestido, calzado, vivienda y transporte público, se redujo de 45.9 a 44.1 por ciento.

Pese a las cifras aportadas, observamos todavía una problemática de pobreza latente verdaderamente preocupante y notamos una considerable insuficiencia de recursos para combatir ésta problemática.

Si para el Estado Mexicano la aplicación de instrumentos como la tasa del 0% implica un sacrificio, pero se espera obtener un beneficio –en este caso, el de favorecer a los sectores de la población más vulnerables– creemos que el costo ha sido sumamente alto, un costo que

simplemente no concuerda con la situación de la hacienda pública porque en nuestra opinión resulta contradictorio que las autoridades admitan la carencia de los recursos estatales cuando por otra parte tienen a la vista elementos suficientes para considerar el análisis de las causas perjudiciales para la propia economía y buscar un verdadero progreso para el país.

Frente a las cifras proporcionadas por nuestros funcionarios el apoyo a las clases de bajos recursos se muestra probablemente como una simple aspiración mas no una realidad, ¿no es mejor pensar en un mejor destino para esas grandes cantidades que el Estado pierde?

De acuerdo con el Reporte Anual y Líneas Estratégicas 2005 del Servicio de Administración Tributaria (SAT), la recaudación neta del IVA en 2004 tuvo un crecimiento real del 7%, alcanzando su máximo histórico con respecto al PIB (3.9%), tanto por el crecimiento de la actividad económica de sectores con mayor contribución tributaria como a una mejora en la eficacia recaudatoria. *Este resultado se obtuvo a pesar del aumento, en más del 8% en términos reales, de las devoluciones y compensaciones.*

Tocante al tema, y en opinión nuestra, la aplicación del sistema de tasa 0% no es concordante con la intención para la cual se ha establecido, creemos que es mejor eliminar este sistema –que implica para el Fisco la devolución de cantidades cuyo efecto no es en nada positivo para el desarrollo económico como el mismo SAT reconoce– pues de esta manera el Erario tendría la posibilidad de recaudar mayores cantidades de dinero y por tanto los requerimientos sociales se verían en mayor grado resueltos, sin necesidad de limitar estos recursos al patrimonio de una cantidad limitada de contribuyentes que se valen de los vacíos de ley para declarar saldos a favor y posteriormente solicitar su devolución.

El hecho de procurar una economía estable frente a un panorama donde se muestra su insuficiencia para cumplir con todo el cúmulo de obligaciones estatales pone en entredicho la actuación de nuestros funcionarios porque la gente no confía en el buen desempeño de las autoridades, porque las promesas y los resultados no son perceptibles.

Pensemos lo benéfico que sería para la economía mexicana la eliminación del sistema de tasa 0%: si consideramos que en 2003 las pérdidas fiscales se estimaron en 124 mil 304.9 millones de pesos, con la eliminación del sistema de tasa 0% esta cifra se reduciría a poco menos de 34 mil millones de pesos; es decir, el Fisco no perdería \$55 pesos por cada \$100 percibidos sino al contrario, por cada \$140 pesos recaudados vería sus gastos fiscales reducidos a \$15 pesos.

El cambio es sumamente notorio y creemos que es conveniente tanto para el gobierno como para los contribuyentes y en general para la población. Para el gobierno el beneficio de la eliminación del sistema de tasa 0% se traduciría en 90 mil 648 millones de pesos más para cumplir con sus funciones básicas, consecuentemente se lograría una reducción de los gastos fiscales; para la sociedad el efecto positivo haría posible la prestación de mejores servicios de salud, educación, alimentación, etc.

Probablemente para los contribuyentes la eliminación del sistema de tasa 0% llegue a significar una carga más; la cuestión está en comprender que la aplicación de ésta tasa 0% ni beneficia a las clases menos favorecidas, ni tampoco tiende a mejorar la economía del país porque son pérdidas para el Erario Federal que lamentablemente se concentran en manos de unos cuantos contribuyentes que al solicitar la devolución de

grandes cantidades de dinero ven incrementado su patrimonio en perjuicio de la población en general.

En este aspecto el papel de las autoridades es sumamente importante, porque deberán hacer campañas de difusión para mostrar a la gente los beneficios de la eliminación del sistema de tasa 0%, mientras que los legisladores deberán considerar tanto las afectaciones económicas como jurídicas que produce esta tasa a fin de tener un panorama amplio de todos los aspectos perjudiciales para el país y no únicamente para la hacienda pública.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

El análisis de la eliminación del sistema de tasa 0% no solamente se limita a la cuestión económica, que según hemos visto, resulta seriamente afectada por las pérdidas que para el Erario Federal se traducen en menos ingresos y por tanto una distribución limitada del gasto público.

La problemática que representa para el Gobierno la tasa del 0% tiene su origen en el diseño de un sistema que ha motivado la realización de interpretaciones erróneas, propias de una ley cuyos vacíos existentes finalmente presentan la afectación que —en términos macroeconómicos— está reconocida por las autoridades como una de las principales causas de erosión a las finanzas públicas mexicanas.

El Impuesto al Valor Agregado se presenta como un impuesto indirecto, esto significa que la Ley aplicable señala como sujeto pasivo del impuesto a aquel que efectúe los actos o actividades gravadas, sin embargo al presentarse la posibilidad efectuar la traslación del mismo, realmente la carga fiscal de este gravamen recae en el consumidor final, quien —al no estar en aptitud de transmitir dicha carga a otro agente en una etapa posterior— será quien verdaderamente efectúe el pago del gravamen, observándose así la incidencia del impuesto.

De acuerdo con lo establecido en la propia ley, se presenta una tasa general de 15%, una tasa de 10% aplicable a zonas fronterizas, la tasa del 0% y diversas exenciones. Para el caso de la tasa 0%, la legislación aplicable contempla los mismos efectos legales que corresponden a los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto.

Partiendo de tales consideraciones, el sistema de tasa 0% se presenta de la siguiente manera: al efectuar el cálculo del impuesto, los actos o actividades sujetos a esta tasa son multiplicados por 0 (cero), como resultado de este cálculo y del procedimiento de acreditamiento previsto en ley, el contribuyente se encuentra no con un impuesto a cargo sino con un saldo a favor. Ante tal situación, el contribuyente sujeto al pago de la tasa 0% podrá efectuar el mencionado acreditamiento, la compensación de dicho saldo, o bien solicitar su devolución.

Las dificultades se presentan cuando el contribuyente debe calcular un impuesto que se encuentra regulado en una ley confusa, si únicamente se realizan actos o actividades sujetos a la tasa del 0% tal vez impliquen menor grado de dificultad la declaración del impuesto; el problema se incrementa cuando además de la tasa 0% se presentan actos o actividades gravados con la tasa del 15% o la del 10% y aunado a ello se deben considerar los actos o actividades considerados como exentos.

Efectuar el cálculo del impuesto se convierte entonces en un procedimiento molesto para el contribuyente, por la complejidad que puede representar la separación de los actos o actividades por las que deba pagarse el Impuesto al Valor Agregado en sus distintas tasas a fin de llevar el control de su contabilidad en cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La existencia de diversas tasas y la dificultad de realizar el cálculo se convierte en una obligación engorrosa para los causantes en razón de una ley poco clara y la aplicación de métodos aritméticos que muchas veces ni siquiera son comprensibles para los expertos en la materia.

Sin embargo, tal situación no solamente dificulta el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, también representa complicaciones para el Gobierno Federal.

Al existir varias tasas, el Impuesto al Valor Agregado se vuelve un gravamen administrativamente más costoso para el gobierno pues deberá invertir mayores recursos y tiempo en analizar si los contribuyentes realizaron una correcta clasificación de los actos y actividades gravados con diversas tasas impositivas.

La multiplicidad de tasas dificulta el cruce de información entre proveedor y comprador y por tanto las autoridades fiscales habrán de indagar si los contribuyentes han realizado correctamente sus declaraciones a fin de evitar la evasión del impuesto.

Sobre el particular, en nuestro sistema fiscal una de las grandes problemáticas a combatir es la autodeterminación del impuesto misma que lleva al contribuyente a decidir sobre lo que debe declarar; si a ello agregamos un mecanismo fiscalizador poco eficiente, con pocos recursos, esto se traduce en un estancamiento económico y mayores problemas para mejorar el número y calidad de servicios públicos.

Esta diversidad de tasas también se encuentra estrechamente vinculada a la presentación de declaraciones con menores cantidades del impuesto a cargo del contribuyente, pues los vacíos de ley son empleados para incluir –en la tasa 0%– actos o actividades que verdaderamente debieran gravarse con la tasa general del 15%, o la tasa del 10%, esto se explica como una elusión fiscal.

Lo perjudicial de este aspecto radica en los artificios que emplea el contribuyente para pagar menos, en este tenor, son las grandes empresas o los particulares con mayores posibilidades económicas quienes aprovechan estos vacíos legales y el planteamiento en ese sentido es tajante: ¿se va a continuar otorgando beneficios para unos cuantos a costa de muchos?

A nuestro parecer, la eliminación del sistema de tasa 0% beneficiaría a todos pero especialmente a los más desprotegidos.

Por tanto, para el Estado la aplicación del sistema de tasa 0% se convierte en un problema grave porque el contribuyente no solamente busca evadir el pago del impuesto, sino que además aprovecha las lagunas legales para eludir el pago de este gravamen y se vale de su habilidad para declarar el impuesto pero en menor cantidad porque bien puede incluir actos o actividades en el supuesto de la tasa 0% cuando en realidad debieran estar gravados con la tasa general o la tasa del 10%.

La aplicación del sistema de tasa 0% resulta sumamente tentadora para los contribuyentes pues los beneficios que otorga son muchísimos ya que permite la traslación del impuesto, su acreditamiento y la obtención de saldos a favor que pueden solicitarse vía devolución, o bien pueden compensarse.

Al incrementarse no sólo la evasión fiscal sino además la elusión fiscal la recaudación tributaria se perjudica y el Estado se ve en la necesidad de invertir mayores recursos (de los cuales carece) para combatir estos problemas. Si en verdad el gobierno pretende combatir la evasión y elusión fiscales, opinamos que una buena medida es la eliminación del sistema de tasa 0%, porque son aspectos realmente perjudiciales para el país, el

Estado se ve en la necesidad de destinar más dinero y más tiempo en localizar a aquellos contribuyentes que no pagan o bien, que pagando, utilizan su habilidad y la deficiencia legal para pagar menos; esto se convierte en un gasto innecesario y nuevamente se observa la disminución del ingreso-gasto.

Por esta razón la eliminación del sistema de tasa 0% se presenta como una posibilidad viable para lograr que el Impuesto al Valor Agregado se convierta en un tributo eficaz y participativo de los ingresos que se destinen a las arcas del país.

Al respecto, para lograr el cometido de hacer más productivo al IVA, los estudiosos han considerado que es mejor aplicar una tasa única porque presenta mayores ventajas en comparación con un impuesto con tasas diferenciadas. En este tenor, la recaudación mostraría un incremento y paralelamente el costo administrativo disminuiría.

De eliminarse el sistema de tasa 0%, los beneficios se harían patentes en un incremento recaudatorio, la evasión y elusión fiscales se verían disminuidas y con esto se combatirían 2 grandes dificultades: la escasez de recursos adquiridos y la pérdida de grandes cantidades de dinero.

La situación sería completamente distinta si el sistema de tasa 0% prevalece, porque los efectos negativos tanto para el Estado como para la sociedad se hacen visibles en la reducción de la base gravable, se otorgan beneficios a las clases menos favorecidas pero también a contribuyentes que no necesitan este tipo de apoyos y los niveles de recaudación son menores en comparación con los gastos.

Realmente no existe necesidad o justificación alguna que avale la permanencia del sistema de tasa 0% porque no significa en la realidad un instrumento efectivo para la distribución del ingreso, por el contrario, es un sistema que agrava más la problemática fiscal del país pues en lugar de combatir el no pago del impuesto o su pago en menor grado fomenta estas cuestiones y tanto el avance económico como el combate a la pobreza extrema se expresan solamente como una ficción.

Desafortunadamente la problemática de aplicar el sistema de tasa 0% no concluye aquí. Como hemos mencionado, los vacíos existentes en la ley aplicable representan –para efectos de impartición de justicia– interpretaciones en provecho de aquellos contribuyentes que tienen los conocimientos suficientes para encontrar nuevas maneras de evitar el cumplimiento de sus obligaciones o en el mejor de los casos están en aptitud de destinar recursos económicos para contratar a un conocedor de la materia y así tener la posibilidad de declarar lo que desean.

En cuanto a los problemas interpretativos de la ley aplicable, la razón principal que ha motivado controversias ente los contribuyentes y las autoridades fiscales se concentran específicamente en el rubro de alimentos.

Haciendo memoria, recordaremos que el artículo 2-A de la ley, inciso b), aplica la tasa del 0% a los productos destinados a la alimentación, estableciendo solamente las siguientes:

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.

Al señalarse únicamente “productos destinados a la alimentación”, se ha concedido al contribuyente un vacío legal de grandes dimensiones, para ser utilizado en beneficio de quienes menos lo necesitan.

Ello concuerda con las estimaciones económicas realizadas por el gobierno, pues tal como se mostró, el principal rubro que implica gastos fiscales para el Erario es precisamente el de los alimentos.

Sobre este rubro, imaginemos la dificultad que pudiera representar el hecho de elaborar un listado de todos los productos que, a decir del legislador, están destinados a la alimentación. Probablemente la enumeración sería interminable y seguramente molesta en su manejo; aunado a ello la unión de criterios en cuanto a lo que puede ser considerado como *alimento* haría del rubro de los alimentos el aspecto más perjudicial económica y jurídicamente para el Impuesto al Valor Agregado.

Las autoridades han incurrido en el error de considerar que “alimento” es un producto que sirve para nutrir y por tanto hay productos que –según sus estimaciones– no deben incorporarse al grupo de alimentos considerados como nutritivos. La postura de los contribuyentes desde luego ha sido contraria a la expresada por las autoridades e incluso se ha demostrado que sus productos están hechos con sustancias consideradas como nutrientes para el cuerpo humano.

La aplicación del sistema de tasa 0% específicamente en alimentos radica en la disparidad de opiniones vertidas al respecto por la dificultad que implica llegar a un acuerdo sobre lo que entendemos por alimento o bien sobre los alimentos considerados como nutritivos o no.

En este sentido la gravedad del asunto se traduce en una interpretación que se opone completamente a la aplicación estricta de las disposiciones fiscales respecto de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa tal como se establece en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5º.

La autoridad, al pretender esclarecer el dilema sobre los productos que nutren o no, desde luego incurre en la interpretación de una disposición que debe aplicarse atendiendo a lo señalado por la ley, por ello las únicas excepciones previstas por la ley, en relación con los alimentos, no contemplan –en el último de los casos– al producto que ha originado la controversia.

Lo mismo ha sucedido cuando se trata de resolver interrogantes como ¿que se entiende por industrializado?, ¿qué es un aditivo alimenticio? ¿a que se refieren con invernadero hidropónico?, etc.

El inconveniente que presenta el sistema de tasa 0% radica en la complejidad de incluir rubros señalados muy en lo general, conceptos ambiguos, porque resulta difícil para el legislador hacer un detalle de los mismos. Esto resulta confuso para el contribuyente pues se encuentra ante la dificultad de decidir si los actos o actividades que realizó están sujetos a la tasa del 0% o no, debido a que no entiende los términos y se prestan a muchas interpretaciones, resulta también atractivo para el contribuyente

concedor de la materia porque esto le brinda posibilidades de pagar menos impuesto.

Aún los términos detallados e incluidos en el Reglamento de la Ley del IVA terminan por ser poco claros y la ley se torna más complicada en su manejo; esto a su vez provoca una indiferencia entre la población acerca del conocimiento de las disposiciones fiscales y el correcto cumplimiento de sus obligaciones, por ello debe ser importante para el Estado —en particular del Poder Legislativo— el perfeccionamiento de su técnica legislativa porque en buena medida las leyes claras podrán contribuir a mejorar la eficiencia de los tributos y en general el funcionamiento del aparato gubernamental.

Por otra parte, la afectación que provoca la interpretación de los rubros sujetos a la tasa del 0% señalados en la ley de la materia, no se concreta simplemente a las opiniones contrarias entre autoridad fiscal y contribuyente pues ha sido necesaria la interpretación judicial para realizar el señalamiento sobre quién tiene la razón.

El problema de resolver sobre algún rubro del IVA para saber si está sujeto a la tasa del 0% o no, ha llegado incluso a diferencias de opinión que han necesitado de la intervención de la Suprema Corte de Justicia para que pueda pronunciarse respecto a la contradicción de tesis.

La problemática de aplicar el sistema de tasa 0% por tanto, ha causado afectaciones también a la impartición de justicia porque la diversidad de opiniones e interpretaciones originadas gracias a los recovecos de la ley, han requerido la intervención de los juzgadores y en este sentido, las controversias suscitadas implican tiempo y la atención de

un Poder Judicial que no se da abasto para resolver todas las exigencias de justicia reclamadas por los gobernados.

Por otra parte encontramos rubros que nada aportan para mejorar la situación del país. Tal es el caso del rubro relativo al oro, joyería, orfebrería, etc. ¿qué caso tiene incluir la enajenación de estos productos y de qué manera benefician a las clases menos favorecidas? De hecho, no encontramos las razones del Legislativo o del Ejecutivo para incluir este rubro que a partir de 1994 forma parte de la ley.

Creemos que incluir rubros como este no hacen mas que reducir la base gravable del impuesto porque las clases menos favorecidas ni piensan adquirir artículos de este tipo, ni mucho menos piensan invertir su dinero para dedicarse a la enajenación de oro o productos que lo contengan, para estas clases sociales el dinero apenas les alcanza para satisfacer sus necesidades básicas o –en casos más desafortunados– las necesidades básicas rebasan por mucho al ingreso familiar.

Al tomar en cuenta rubros como el anteriormente señalado se duda sobre la aportación del sistema de tasa 0% en el desarrollo de la economía mexicana pues no existe justificación al respecto para concluir que los sectores menos favorecidos obtienen un beneficio real por lo cual creemos más factible descartarlos de la ley para evitar interpretaciones erróneas y beneficios innecesarios.

En otro aspecto, uno de los sectores que buscan favorecerse con la aplicación del sistema de tasa 0% es el sector agropecuario, por esta razón el legislador tuvo a bien incluir la enajenación de maquinaria relacionada con las actividades agropecuarias, además de introducirse tanto la prestación de

servicios, así como el uso o goce temporal de maquinaria y equipo relacionado con tales actividades.

Particularmente la situación del campo mexicano muestra grandes deficiencias. A partir de 1995, cuando la situación económica afectó gravemente al país, el desarrollo del sector agrícola se mostró seriamente afectado. Muy especialmente, la adquisición de tractores, o la habilitación de áreas para cultivo disminuyó durante el periodo de 1994-2000 y aún en la actualidad los financiamientos agrícolas no bastan para incrementar la competitividad del sector agrícola.

De los apoyos otorgados a la producción agrícola casi todos los apoyos se destinan a la producción de frijol, maíz, o arroz y se deja a la deriva la obtención de otros productos importantes para el desarrollo del campo y que incluso se cotizan a gran valor en el extranjero.

En la vida real, observamos que los productores del campo prefieren malbaratar sus productos que tirarlos sin siquiera recuperar las cantidades invertidas.

El sector agrícola es tan vulnerable, está tan descuidado que no bastan los créditos otorgados para conseguir maquinaria, para fortalecerlo; ¿en que forma ayuda la enajenación de maquinaria a este sector, si lo que se pretende es adquirir maquinaria, más no beneficiar su enajenación con la tasa del 0%?

Verdaderamente resulta lamentable escuchar que los productores venden a otros sus artículos a un precio realmente barato, mientras que los adquirientes obtienen ganancias muy por encima de los montos invertidos.

En este caso opinamos que sería mejor otorgar los beneficios directos y tomar en cuenta otras medidas para resolver el grave problema que experimenta especialmente el campo mexicano.

Por otro lado, refiriéndonos a las medicinas, la eliminación del sistema de tasa 0% se muestra como una buena opción porque de acuerdo con las estimaciones económicas que hemos presentado, representa un beneficio mayor para quienes consumen más medicamentos, es decir, quienes más posibilidades económicas tienen.

Así, sujetar los medicamentos a la tasa del 0% poco ayuda a mejorar la situación de las familias con menos ingresos y en cambio sí beneficia a las familias con mayores recursos pues son quienes más capital invierten en la adquisición de medicamentos. Con las cifras contenidas en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares Mexicanos se demuestra que los ingresos monetarios son verdaderamente pocos, por ello resulta difícil pensar que estos recursos habrán de destinarse a comprar medicamentos, si ya de por sí el dinero es insuficiente para recibir una buena alimentación.

De quedar sujetas las medicinas a la tasa general, se extendería la base gravable a sectores que tienen posibilidades económicas para soportar el impacto de esta medida aunque consideramos también óptima una reducción de la tasa general del IVA al 10%.

Independientemente de la reducción en la tasa general; de manera general, con la eliminación del sistema de tasa 0% la base gravable se aumentaría y el cobro del impuesto estaría destinado a los sectores con mayores ingresos que resultan los más beneficiados gracias a este sistema.

Gracias a ésta medida, los hogares con menores ingresos compensarían los probables efectos negativos que pudiese ocasionar la eliminación de este sistema al recibir directamente más y mejores servicios de salud, educación, seguridad, etc., se erradicaría en gran medida el beneficio otorgado a personas que no requieren apoyo y las pérdidas fiscales no serían el reflejo del mal funcionamiento de la ley aplicable.

DESVENTAJAS DE LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO POR LA LEY DEL IVA.

Las desventajas que representa la aplicación del sistema de tasa 0% hacen de su eliminación una necesidad imperiosa y que no puede ignorarse más tiempo por el gobierno mexicano.

Económicamente, la existencia del sistema de tasa 0% implica los siguientes perjuicios:

- El Estado reconoce que tasa del 0% es una de las causas por las que el ingreso se disminuido.
- Del total de las cargas fiscales correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, la mayor parte son producto de la tasa del 0%.
- Representa para el Erario pérdidas fiscales considerables.-El gobierno no puede ignorar que el 77% de los gastos fiscales dejen de recaudarse por la aplicación del sistema de tasa 0%.
- Económicamente la aplicación del sistema de tasa 0% afecta la adquisición de ingresos tributarios.
- Al establecer una relación ingreso-gasto se demuestra que la aplicación del sistema de tasa 0% también afecta la manera de distribuir los gastos entre la población.

- Los alimentos son la principal causa de erosión de las finanzas públicas pues su sujeción a la tasa del 0% implican para México el 61% del total de los gastos fiscales.
- Los medicamentos –sujetos a la tasa del 0%– también se muestran como una causa importante que provoca importantes pérdidas para México.
- La aplicación de este sistema significa para el aparato fiscalizador un mayor gasto a erogarse para llevar a cabo el control del impuesto con su diversidad de tasas impositivas.
- El diseño del sistema de tasa 0% otorga la posibilidad de solicitar el acreditamiento de saldos a favor contra el impuesto a cargo correspondiente en los meses siguientes, solicitar su devolución o compensación. *De acuerdo con el SAT, se incrementó en un 8% el índice de devoluciones y compensaciones.*
- Las pérdidas fiscales con motivo del sistema de tasa 0% hacen de IVA un gravamen considerablemente ineficaz, de ahí que la carga fiscal sea menor en comparación con los demás países del mundo.

La vinculación entre las cuestiones económicas y la problemática ocasionada por la mala estructuración de la Ley del IVA nos llevan a considerar que el sistema de tasa 0% implica –para efectos jurídicos– las siguientes desventajas:

- La aplicación del sistema de tasa 0% se torna compleja para el contribuyente, cuando al efectuar el cálculo del impuesto, debe

realizar la determinación del impuesto para cada una de las tasas impositivas.

- La autoridad fiscal se enfrenta al problema de tener que soportar un costo administrativo mayor para llevar el control del impuesto.
- Al conocer los beneficios que otorga la ley para el sistema de tasa 0%, el contribuyente incluye a su conveniencia rubros que deberían gravarse a la tasa del 15% o la del 10%, con esto se fomenta la elusión fiscal.
- Se fomenta la evasión fiscal porque el contribuyente prefiere no pagar dada la complejidad de la ley.
- Los vacíos de ley provocan interpretaciones equívocas que contravienen la aplicación estricta de las disposiciones fiscales cuando se establecen cargas a los particulares, contenida en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.
- Las resoluciones de los juzgadores, al conceder la razón a los particulares, originan la devolución de grandes cantidades de dinero a quienes menos lo merecen.
- La diversidad de opiniones en torno a un mismo rubro han propiciado la resolución de contradicción de tesis por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (recordemos la contradicción de tesis suscitada en torno a la enajenación de madera cortada en tablas o tablonés, misma que se trató en el capítulo 4º del presente trabajo).

- La base gravable del impuesto se reduce gracias a la aplicación del sistema de tasa 0%.
- La aplicación del sistema de tasa 0% otorga beneficios a quienes en última instancia necesitan un apoyo por parte del gobierno.

Como podemos observar, las deficiencias que origina la eliminación del sistema de tasa 0% tanto para nuestra economía, como en materia jurídica constituyen argumentos que nos muestran la poca eficiencia de este sistema.

Por tanto, las autoridades deberán atender a todas estas desventajas para mejorar la productividad del impuesto pues ignorar la problemática existente sería ignorar también que la finalidad del Estado es proveer a sus pobladores de mejores servicios.

No es razonable sacrificar el ingreso público para beneficiar solamente a cierto número de contribuyentes, no resulta congruente la aplicación de un sistema sumamente erosivo para las finanzas estatales y el progreso general del nuestro país, por ello consideramos que la eliminación de dicho sistema representaría mayores ventajas tendientes a lograr un mejor funcionamiento de nuestra economía.

VENTAJAS DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE TASA 0% PREVISTO POR LA LEY DEL IVA.

Ante las grandes dificultades que debe enfrentar nuestra economía, bien por factores internos o externos, la aplicación del sistema de tasa 0% se muestra como una medida insuficiente para fomentar el desarrollo de ciertos sectores de la población, se muestra además como una medida que tampoco impulsa a la recaudación tributaria.

El reto de otorgar una mejor condición de vida a los pobladores nos lleva a considerar que la eliminación del sistema de tasa 0% sería de gran beneficio para México.

Económicamente, al haberse demostrado los perjuicios ocasionados por este sistema, estamos en posibilidad de determinar los beneficios que la medida propuesta aportaría al desarrollo del país:

- La recaudación tributaria se incrementaría notablemente.
- Los gastos fiscales mostrarían una baja considerable porque la mayor parte de los mismos está representada por el sistema de tasa 0%, en este sentido dichos gastos quedarían restringidos a las estimaciones tanto de exenciones como de tasa 0%.
- Por consiguiente, de una cantidad cifrada en 2003 de \$124 mil 304 mdp, los gastos fiscales se reducirían a la cantidad de \$33,656 mdp.

- La posibilidad de distribuir una mayor cantidad de ingreso a los gastos estatales.
- Menores costos administrativos para las funciones de fiscalización.
- El Estado no se vería en la necesidad de devolver grandes cantidades de dinero.
- El cobro de los alimentos pasarían a representar ingresos en lugar de gastos fiscales (pérdidas).
- Igualmente el cobro de las medicinas, en vez de representar pérdidas para el Erario, significaría un ingreso a las arcas del mismo.

Jurídicamente los avances que puede proporcionar la eliminación de la tasa 0% se reflejarían en un progreso verdadero no sólo para fines meramente recaudatorios, sino además para mejorar nuestro sistema fiscal, aportando los siguientes beneficios:

- Aumento de la base gravable.
- Disminución de la evasión fiscal, pues existiría un mayor control de la información adquirida.
- Menores costos para administrar el impuesto

- Se evitaría la elaboración de declaraciones efectuadas con el ánimo de pagar menos impuestos (disminución de la elusión fiscal).
- Se evitarían interpretaciones erróneas a la ley.
- Se reduciría notablemente la devolución de saldos a favor producto del cálculo del impuesto o bien producto de un pronunciamiento por parte del Poder Judicial.
- Se eliminarían los beneficios otorgados a personas que no lo necesitan (p. ej.: aplicación de la tasa 0% a alimentos y medicinas, los cuales favorecen mayormente a las clases con mayores posibilidades económicas).
- Existiría una asignación de recursos más directa a la satisfacción de las necesidades sociales a través de mecanismos que verdaderamente beneficien a los sectores menos favorecidos.

La enorme responsabilidad estatal de incrementar los ingresos estatales nos lleva a concluir que la eliminación del sistema de tasa 0% beneficiaría enormemente la recaudación de impuestos; económicamente se ha mostrado la gran repercusión de ésta medida al detrimento de la economía mexicana y es momento también de considerar no solamente las repercusiones económicas que provoca su aplicación, pues las deficiencias jurídicas son el origen de la insuficiencia de dicho sistema.

Al eliminar el sistema de tasa 0% también se combatirían aspectos muy problemáticos para la economía de México, principalmente la elusión

fiscal, aspecto demasiado inconveniente para el desarrollo del país porque implica la pérdida de grandes cantidades de dinero; no en vano es un tema bastante delicado y contra el cual los gobiernos de los países han luchado permanentemente.

La base gravable se extendería a sectores con mayores ingresos y la distribución del ingreso se tornaría un poco más equitativa y el funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado mejoraría aún más.

CONSIDERACIONES FINALES.

Tal como ha quedado demostrado, la aplicación del sistema de tasa 0% significa para nuestro país una repercusión no solamente económica sino además jurídica que nos lleva a considerar su eliminación.

Ante la insuficiencia de los ingresos frente a los numerosos reclamos sociales resulta cuestionable el papel de nuestros funcionarios públicos pues no coinciden sus objetivos y promesas con la realidad.

¿En realidad se apoya a las finanzas públicas regresando cantidades de dinero que el gobierno no tiene?

El beneficio de la eliminación del sistema de tasa 0% significa para el gobierno la ampliación de la base gravable y por tanto el incremento en los niveles de recaudación.

Para el contribuyente el beneficio aparentemente resulta menor pues podría pensarse que la carga fiscal en vez de disminuirse se verá incrementada.

La cuestión está en comprender que la tasa del 0% simplemente beneficia a aquellos contribuyentes que utilizan los vacíos de ley en su provecho, concentrándose así la riqueza en unas cuantas personas y por tanto la repercusión es para el grueso de la población, al ver disminuida su posibilidad de recibir más y mejores servicios.

Es mejor otorgar apoyos a los sectores menos favorecidos de manera directa, pues sólo así se podrían observar mejores resultados, ante la dificultad de tratar de distribuir el ingreso.

En este sentido, nuestra propuesta considera los siguientes aspectos:

- Derogar el impuesto 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Sujetar a la tasa general propuesta del 10% los rubros señalados en la tasa del 0%.
- Para las exportaciones, dada la importancia que tiene el fomento al comercio, se propone que queden dentro del régimen de exenciones, a efecto de no dejar a la deriva este rubro y brindar apoyo a la necesidad de desarrollo en el mercado internacional.

Debemos considerar el impacto que la eliminación del sistema de tasa 0% pudiera provocar, al respecto, para evitar un efecto negativo en la economía mexicana, se propone como medida auxiliar de la eliminación del sistema de tasa 0% la reducción de la tasa general del impuesto a un 10% principalmente para evitar perjuicios económicos para las clases desprotegidas.

Económicamente la eliminación del sistema de tasa significaría para el país mayor ingreso, jurídicamente se evitarían las controversias suscitadas entre las autoridades y el contribuyente, observándose mejoras también en la impartición de justicia.

Uno de los grandes problemas que se combatirían con la eliminación del sistema de tasa 0% sería la elusión fiscal; al respecto, para lograr una verdadera reforma fiscal, es importante auxiliarse de otras medidas combatientes de la evasión perceptible, por ello creemos que es relevante mejorar nuestras disposiciones legales haciéndolas más claras y más entendibles.

Este cometido principalmente corresponde al Poder Legislativo, pues tiene frente a sí la gran responsabilidad de mejorar sus técnicas legislativas para precisar correctamente el cálculo de impuestos así como cada uno de sus elementos sin dejar opción a interpretaciones erróneas y sin dar lugar a beneficios innecesarios.

Ello evitará también que los contribuyentes usen los vacíos legales existentes para eludir el pago del impuesto con lo cual la recaudación tributaria se mostraría mayormente reforzada y de igual forma el gasto público.

En este aspecto, una de las causas que orillan al contribuyente a actuar con indiferencia frente a sus obligaciones fiscales es la poca percepción que se tiene respecto de la satisfacción de las necesidades públicas, en este sentido, al incrementarse la recaudación de ingresos públicos mediante la eliminación del sistema de tasa 0%, existirá una mayor posibilidad de destinar más recursos al cumplimiento de los requerimientos sociales pero también es trascendental que el Estado elabore una proyección de sus gastos para tener conocimiento cierto de las necesidades que habrá de subsanar y en que manera cumplirá sus objetivos.

Es sumamente importante que la población se percate de los beneficios que recibirá con la eliminación del sistema de tasa 0%, sobre el particular, es necesario realizar campañas de difusión acerca de los beneficios que traería consigo ésta medida porque es importante además prever el posible impacto psicológico entre los pobladores. Resulta vital el hecho de dar a conocer el destino que actualmente tienen las grandes cantidades que se pierden como resultado de la aplicación del mencionado sistema y será igualmente significativo dar a conocer el destino de los ingresos aportados por el contribuyente (de eliminarse la tasa del 0%) para que los resultados esperados se perciban y se estimule el pago de impuestos.

La transparencia en el manejo de los recursos públicos también es valiosa para el desarrollo de las finanzas estatales, de lo contrario, el contribuyente mostrará una tendencia a desconfiar de sus gobernantes con lo cual tanto la evasión como la elusión fiscales se verán incrementadas.

Aunque el gobierno tiene grandes responsabilidades frente al progreso del país, también es importante que los contribuyentes adquieran una verdadera conciencia acerca del cumplimiento puntual de sus obligaciones fiscales. En relación con la eliminación del sistema de tasa 0%, es trascendental que el contribuyente comprenda que la medida propuesta producirá efectos positivos en la manera de prestar servicios públicos; desafortunadamente falta mucho por lograr en este sentido pues en muchas de las ocasiones los funcionarios difunden la información incompleta o se da a conocer conforme a intereses meramente políticos y el problema de agrava porque los pobladores no conocen a fondo la temática fiscal.

Aunque la cultura fiscal debiera surgir como parte del análisis de las propias actuaciones del contribuyente, es también un aspecto que preocupa a los gobernantes, por ello su intervención en la creación de verdaderas conciencias fiscales resulta notable porque ello contribuirá a mejorar la situación de la economía mexicana.

Para lograr ese cometido, también es importante dar a conocer las disposiciones fiscales, no es suficiente legislar y crear leyes entendibles porque no existe una cultura fiscal acerca del conocimiento y manejo de las normas fiscales. Erradicar la indiferencia existente entre los contribuyentes mejorará los niveles de recaudación y combatirá los índices de elusión y evasión fiscales.

Al respecto, creemos que es trascendental dar a conocer el sistema de tasa 0% tal como está regulado actualmente con la finalidad de que el contribuyente pueda conocer los beneficios que su eliminación implicarían para el país, al comprender cuán perjudicial resulta la tasa del 0% para la evolución económica comprenderá también la necesidad de su eliminación y los efectos positivos que la medida propuesta implicaría.

Una reforma integral requiere de la participación tanto del Estado como de los contribuyentes, a cada parte corresponde un papel importante en la consecución de los objetivos establecidos para lograr un cambio real.

La eliminación del sistema de tasa 0% es una propuesta que incluye la participación de ambas partes porque las mismas serán beneficiadas porque económicamente la recaudación se elevará, jurídicamente (con la derogación del artículo relativo a la tasa del 0%) se erradicarán los

problemas que origina la inclusión de conceptos muy generales que dan lugar a diversas interpretaciones.

Por otra parte, las grandes cantidades que se devuelven a los contribuyentes podrán ser destinadas de manera directa a aquellas personas que necesitan apoyo por parte del gobierno. Nosotros opinamos que la mejor forma de apoyar a los menos necesitados es mediante transferencias directas, situación que no se presenta con la aplicación de la tasa del 0% porque –según hemos visto– los beneficios del sistema en comento son percibidos por la generalidad de la población (aún las familias con mayores ingresos), esto implica una reducción de la base gravable en perjuicio del Erario Federal y consecuentemente en la manera en que recibimos los servicios públicos.

Es por ello que el estudio del Impuesto al Valor Agregado no sólo desde el punto de vista de la recaudación sino también del gasto fiscal nos ha llevado a considerar que la eliminación del sistema de tasa 0% favorece enormemente este último aspecto, por ello deberá atenderse no a los apoyos fiscales incluidos en ley sino a un apoyo mediante el aprovechamiento de los recursos económicos que actualmente se pierden.

Con la eliminación del sistema de tasa 0% existirá un mayor control administrativo y de fiscalización del impuesto, éstas medidas lograrán una mayor eficacia del Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, la eliminación del multicitado sistema pareciera involucrar un alto costo social, sin embargo, hemos mencionado que tanto la evasión como la elusión fiscales se reducirían y se incrementaría la recaudación, en este sentido, el probable impacto a las clases desprotegidas

estaría respaldado por el apoyo que recibirían al destinarse directamente los gastos públicos a la satisfacción de sus necesidades, para consolidar esta medida se propone reducir la tasa general del impuesto en un 10% porque además estamos considerando el probable impacto psicológico que pudiera suscitarse entre los miembros de la población .

En este tenor, corresponde a las autoridades difundir los beneficios de ésta medida, al contribuyente le corresponde comprender que la eliminación del sistema de tasa 0% no sería una carga, sino un beneficio traducido en mejores servicios de salud, una mejora en educación, mejores oportunidades de trabajo y la corrección de un mecanismo que durante años ha ocasionado grandes erosiones al Fisco y por tanto perjuicios también para los gobernados.

Sólo resta que los funcionarios y específicamente los legisladores verdaderamente utilicen instrumentos como el Presupuesto de Gastos Fiscales, del cual ya hemos hablado, para hacer un recuento de los perjuicios ocasionados por el sistema de tasa 0%. Realmente esperamos que la presente propuesta contribuya a mejorar la situación del país, para tal cometido deseamos que los gobernantes lleguen a verdaderos acuerdos tendientes a favorecer el sistema fiscal, esperamos que el gobierno dé a conocer ésta medida sin que existan de por medio actitudes tendenciosas hacia uno u otro partido político y esperamos también que la sociedad comprenda los beneficios de la medida propuesta y se comporte a la altura que amerita el momento por el cual atraviesa el país, porque se requiere el respeto y reconocimiento de las responsabilidades que nos han llevado a tener un sistema fiscal considerablemente erosionado.

CONCLUSIONES.

1.- Estimamos que la eliminación del sistema de tasa 0% parte no sólo de la necesidad de incrementar los recursos públicos del Estado ante la contrastante insuficiencia de satisfacer todo el cúmulo de requerimientos sociales, sino también de la necesidad de mejorar la técnica legislativa con la cual se elaboran nuestras leyes.

En este sentido, creemos que la problemática de este sistema se debe en gran medida a la falta de claridad de nuestras disposiciones fiscales, concretamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en su artículo 2-A contempla una serie de supuestos que resultan sumamente ambiguos.

Al respecto, la dificultad ante la cual se enfrenta el legislador para otorgar un significado a cada concepto que el referido artículo contempla *v. gr.* animales y vegetales no industrializados, alimentación, saborizantes, microencapsulados, aditivos alimenticios, invernaderos hidropónicos, entre otros, pone al contribuyente en una situación de inseguridad jurídica ante la poca claridad de la ley.

Aún recurriendo al Reglamento de la ley en comento, el contribuyente se enfrenta a una serie de preceptos confusos o desconocidos; en este sentido, la salvaguarda de los derechos que en nuestra Ley Suprema se consagran deben ser congruentes con la creación de leyes sustentadas en el respeto a los principios de Legalidad y de Reserva de Ley, esto implica la existencia de impuestos descritos, especificados y correctamente detallados

para evitar que las autoridades pretendan actuar más allá de los que la ley les permite.

Tocante al tema, la aplicación estricta de la ley, tal como lo señala el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, al ser una de las principales disposiciones en materia de impuestos se ve seriamente afectada con motivo de la aplicación del sistema de tasa 0%.

La inclusión en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de conceptos claros y entendibles se dificulta especialmente tratándose de alimentos, esto ha provocado interpretaciones de la autoridad por considerar que el contribuyente debe sujetarse bien a la tasa general o a la tasa aplicable en zonas fronterizas.

Al violentarse la aplicación estricta de la ley, tal como lo establece el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación respecto de disposiciones relacionadas con cargas a los particulares (relativas a sujeto, objeto, base tasa o tarifa) se pone en una situación de inseguridad jurídica al contribuyente.

Por otra parte, ésta ambigüedad legal otorga al propio contribuyente los elementos suficientes para incluir a su conveniencia conceptos que al no delimitarse claramente, hacen del abuso una práctica frecuente.

Como podemos observar, ésta falta de claridad de la ley puede derivar tanto en arbitrariedades por parte de la autoridad, como en excesos de los contribuyentes.

Al no reparar en sus errores, el legislador pone a disposición de la sociedad una ley oscura en sus términos, compleja en su entendimiento y por tanto el impuesto se presentará con defectos en su diseño y aplicación.

Podría pensarse en el hecho de ampliar todos y cada uno de los conceptos que resultan dudosos, ello –a nuestra consideración– tornaría más compleja la ley, sin que esto signifique una garantía respecto del buen comportamiento de los contribuyentes, por ello sostenemos que la derogación del artículo 2-A eliminaría la problemática expuesta, beneficiando tanto la recaudación fiscal, como al contribuyente, al hacerse más fácil el manejo de la ley, siendo el beneficio observable en la mejora de los servicios ofrecidos a la sociedad en general.

2.- Lamentablemente, la poca o escasa preparación de nuestros legisladores va unida a la elaboración de leyes que más bien parecen responder a los discursos que se suscitan en la tribuna, a los intereses de los grupos políticamente más fuertes, sin verificar la correcta redacción de las leyes y por tanto sin pensar en las consecuencias de lo que ocasiona una mala técnica para crear disposiciones jurídicas.

Por desgracia este es un problema que se vive desde hace tiempo, por ello, es importante que los contribuyentes y la ciudadanía en general analicen y razonen su participación en las cuestiones político-electorales con el objeto de que su voto se traduzca en la elección pensada de funcionarios verdaderamente preparados, con estudios suficientes para soportar la gran responsabilidad de elaborar leyes que formen parte de un sistema jurídico estable, porque ello también será el reflejo de la buena marcha del Estado.

La falta de preparación no se halla únicamente entre los legisladores, también las autoridades fiscales parecen ignorar o fingir desconocer las disposiciones especialmente fiscales perjudicando el funcionamiento de todo un país.

Con esto nos percatamos que la falta de preparación no solamente aqueja a nuestro Poder Legislativo, sino además a aquellos funcionarios comprometidos con mayor razón a efectuar correctamente la aplicación de nuestras disposiciones fiscales.

3.- Creemos también que la aplicación del sistema de tasa 0% ha provocado el estancamiento del Impuesto al Valor Agregado, debido a su diseño; en este sentido, la ley aplicable otorga al contribuyente la posibilidad de solicitar la devolución de los saldos a favor que resulten de aplicar la tasa del 0%, esto incentiva la elusión fiscal porque el contribuyente encuentra en los vacíos de ley instrumentos importantes para declarar menor cantidad de impuesto, ésta afectación se traslada también a casos en que debe resolver un juzgador decidiendo la devolución de cantidades que desde luego implican para el Estado la pérdida de recursos considerables tendientes a cumplir sus fines básicos.

A consideración nuestra, la devolución de saldos a favor es una de las causas más perjudiciales para el impuesto en referencia, para el sistema tributario así como para el desarrollo del país.

Económicamente se ha demostrado que la principal causa de erosión del sistema fiscal es la aplicación de un sistema que provoca pérdida de recursos, concentrándose tal riqueza en manos de quienes conocen la ley y aprovechan sus lagunas; en este aspecto, virtualmente ingresan recursos al

Erario Público pero no son utilizados porque son solicitados por el contribuyente, el problema se torna más grave porque se debe regresar una cantidad de dinero que el Erario no tiene, pues se ha reconocido la insuficiencia de los recursos económicos.

Con esto, podemos percatarnos de la importancia que adquiere la eliminación del sistema de tasa 0%, pues todos los defectos que la ley presenta originan un desequilibrio en otros aspectos igualmente importantes del país, como lo es el económico.

Por desgracia, la aplicación de este sistema ha provocado grandes afectaciones económicas producto de incongruencias legales que poco se han atendido pues únicamente se atiende a las afectaciones financieras, sin observar que el problema medular es la manera en que el sistema de tasa 0% está regulado en ley. El problema económico es finalmente la consecuencia de una mala adecuación de la ley a las necesidades y transformaciones del país.

4.-Las afectaciones jurídicas y económicas demuestran que la aplicación del sistema de tasa 0% no es la mejor medida para lograr un equilibrio entre los diversos sectores de la sociedad, porque no se beneficia a los más necesitados, se beneficia a quienes saben emplear la ley en su provecho.

Sostenemos que es mejor otorgar el beneficio directo a los sectores menos favorecidos ya que de ésta manera existirá un destino específico a los recursos públicos. Con la aplicación del sistema de tasa 0% resultan más beneficiados sectores económicamente más fuertes, por lo que es necesario comprender que es más benéfico eliminar dicho sistema, no obstante, para

evitar el impacto económico no sólo en los sectores menos favorecidos sino en general en todos los miembros de la sociedad, se estima conveniente reducir la tasa general del impuesto, de ésta manera se asegura para el Estado la adquisición de ingresos, se evitaría un impacto psicológico social, y se eliminarían las fugas de dinero que tanto aquejan al país.

5.-El desarrollo del presente trabajo nos ha llevado a considerar la determinación del sistema de tasa 0%, no obstante, en congruencia con lo expuesto en el numeral 1 de estas conclusiones, es decir, mejorar la técnica legislativa y eliminar las ambigüedades existentes en la Ley del IVA, sostenemos la necesidad de modificar algunos preceptos que resultan poco claros, en el entendido de que la aplicación de la disposición debe ser estricta, acorde con lo establecido en el referido artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Así, consideramos necesario que el legislador analice los siguientes preceptos:

- Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación: Actualmente sólo se considera como enajenación de bienes –en su fracción I– a *toda transmisión de propiedad*, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado; al respecto, con la intención de poseer una ley clara y más entendible (porque es necesario remitirse al Código Fiscal de la Federación) se percibe la necesidad de delimitar la idea de enajenación de bienes, para no dar lugar a arbitrariedades o abusos por parte del contribuyente.

- En el mismo tenor, el artículo 14 de la Ley del IVA, al referirse a la prestación de servicios resulta poco clara ya que en su fracción I se incluye como supuesto la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, *cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes*. Al regularse de ésta manera la prestación de servicios, se origina una laguna legal, porque se propicia la interpretación de un precepto que no admite tal situación pues resulta contraria a la aplicación estricta de la ley, en el sentido que hemos mencionado.

- En el artículo 19 de la Ley del IVA, se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y *cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice*.

De nueva cuenta encontramos la redacción de un precepto que no brinda seguridad jurídica al contribuyente, porque al señalar el término de cualquier acto, se da lugar a interpretaciones contrarias a la aplicación de la ley, misma que debe ser estricta, incluyendo también las excepciones correspondientes a dicha disposición.

- Estimamos necesario corregir lo estipulado en el Reglamento de la Ley del IVA, concretamente en su artículo 49, pues se hace mención del artículo 93 de la Ley Aduanera cuando en realidad es el artículo 117 de ésta última ley el que incluye lo referido por el artículo 49 del mencionado reglamento,

relacionado con el valor de las mercancías para determinar la base gravable en la importación de bienes y servicios.

Creemos que el análisis de estos preceptos y la corrección o aclaración de los mismos nos permitirá contar con una ley más sencilla y consecuentemente mejor aplicada.

6.- Como hemos señalado, la eliminación del sistema de tasa 0% no basta para lograr una verdadera reforma fiscal, es necesario que tanto las autoridades como los contribuyentes cumplan correctamente con sus obligaciones y responsabilidades.

Mucho se ha discutido sobre la eliminación del sistema de tasa 0% y su afectación a los "más pobres", sin embargo también olvidamos la enorme afectación que la aplicación de dicho sistema produce al sistema fiscal de nuestro país, la afectación que resiente el Erario Público se ha tratado en el presente trabajo porque es necesario analizar los perjuicios para ambas partes en ésta relación jurídico-tributaria.

Si analizamos únicamente los males que produce la aplicación del mencionado sistema en los contribuyentes estaremos olvidando a la otra parte: el Estado. En este aspecto, no podemos descargar toda la responsabilidad sobre los funcionarios, porque los vacíos legales y el mal diseño del sistema de tasa 0% producen una afectación al Erario Público, no podremos entonces exigir mejores servicios si hacemos a un lado la responsabilidad que tenemos al contribuir con el buen cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales para estar en posibilidad de reclamar de la otra parte un buen desempeño.

Desde luego, falta mucho por hacer; el contribuyente necesita confiar en sus gobernantes, en su actuación y el destino que le otorgan a los recursos públicos, el funcionario requiere un acercamiento mayor con los pobladores, es necesario dar a conocer las disposiciones fiscales de una manera clara y sencilla porque de esta manera se podrá conseguir una verdadera reforma fiscal.

BIBLIOGRAFÍA.

AGUILAR G., Jorge I. Exégesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, Artes gráficas del Estado, México, 1948, 174 pp.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, 11ª ed., Ed. Themis, México, 1996, 538 pp.

BETETA, Ramón. Tres años de política hacendaria 1947-1948-1949. Perspectiva y acción, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1951, 505 pp.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal, T. II, IURE México, 2001, 278 pp.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed. Ed. Porrúa, México, 1999, 1025 pp.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 22ª ed., Espasa, España. 2001, T. h/z, 2349 pp.

ESCRICHE, Joaquín. Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense, Miguel Ángel Porrúa, México, 1998, 736 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, 32ª ed. Ed. Porrúa. México, 1998, 525 pp.

GEORGES, Egret. El IVA Impuesto sobre el valor añadido, Oikos-Tau ediciones, España, 131 pp.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I, Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, 5ª ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, 607 pp.

HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F.; et. al. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ISEF, México, 2002, 80 pp.

MANTILLA MOLINA, Roberto L. Derecho Mercantil, 8ª reimp., Porrúa, México, 2001, 548 pp.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal, 2ª ed. Ed. Porrúa, México, 1998, 253 pp.

_____, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 15ª ed. Ed. Porrúa, México, 2000, 337 pp.

_____, Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, 149pp.

MIRANDA AMADOR, Candelario. Análisis práctico de los impuestos, 8º ed. Ed. Themis, México, 2002, 338 pp.

MUSGRAVE, Richard; et al. Hacienda Pública Teórica y Aplicada, 5º ed. Ed. Mc Graw-Hill, España, 719 pp.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco. Ley del Impuesto al Valor Agregado Comentada, 5ª ed. Themis, México, 2003, 319 pp.

RESÉNDEZ MUÑOZ, Eduardo. Política e Impuestos, Visión Histórica, Ed. Porrúa, México, 1989, 226 pp.

-----, El Impuesto al Valor Agregado en Francia y su implantación en México, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 2ª parte, 70 pp.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª ed. Ed. Harla, México, 1986, 309 pp.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen Segundo. Editado por la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, España, 1985, 840 pp.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001, 597pp.

----- Los impuestos y la deuda pública, Ed. Porrúa, México, 2000, 453 pp.

SÁNCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Cárdenas, Editor y Distribuidor. México, 1983, 471 pp.

SERNA DE LA GARZA, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo Fiscal en México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM., México, 2004, 112 pp.

SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, 5ª ed. Publicaciones Cruz, México, 1981.

TÉCPACH MARCIAL, Reyes. El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas, Editado por la División de Economía y Comercio de la Cámara de Diputados, México, diciembre 2003, 22 pp.

HEMEROGRAFÍA.

AMÉZQUITA FLORES, Raúl, et. al. IVA: TASA 0% Y EXENCIÓN A LA EDICIÓN DE LIBROS, PERIÓDICOS Y REVISTAS, Nuevo Consultorio Fiscal, México, año 18, número 347, febrero-2004.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. INDEBIDO EL COBRO DE IVA A MEDICINAS DE PATENTE. Prontuario de Actualización Fiscal, México, mayo-2004.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, XLVIII Legislatura, Año I, T. I, N° 45, 17 de diciembre de 1970.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, XLVIII Legislatura, Año III, T. III, N° 38, 26 de diciembre de 1972.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, Año III, T. III, N° 39, 30 de noviembre de 1978.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, Año III, T. III, N° 43, 8 de diciembre de 1978.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA H. CÁMARA DE DIPUTADOS, LIX Legislatura, Año I, Primer periodo, 6 de noviembre de 2003.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, diversos ejemplares.

GARCÍA LEPE, Carlos, et. al. ACREDITAMIENTO, DEVOLUCIÓN Y COMPENSACIÓN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, INDETEC, México, 1994.

LÓPEZ TIJERINA, José. COORDINACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES. ORIGEN Y EFECTOS, El Economista Mexicano, México, vol. IX, número 3, abril-mayo 1977.

MATEOS SANTIAGO, Andrés. IVA EN ALIMENTOS: PROBLEMAS DE INTERPRETACIÓN, Prontuario de Actualización Fiscal, México, año XV, número 341, diciembre-2003.

LEGISLACIÓN.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS vigente.

CODIGO CIVIL FEDERAL vigente.

CÓDIGO DE COMERCIO vigente.

CÓDIGO FISCAL FEDERAL vigente.

LEY ADUANERA vigente.

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL vigente.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN 2002, 2003, 2004, 2005.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO vigente.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

LEY DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA vigente.

LEY GENERAL DE INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS vigente.

LEY GENERAL DE SALUD vigente.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES vigente.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO vigente.

DOCUMENTOS.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, GEOGRAFÍA E INFORMÁTICA (INEGI). ENCUESTA NACIONAL DE INGRESOS Y GASTOS DE LOS HOGARES 2002.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 2001-2006.

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP). PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2003.

-----CRITERIOS GENERALES DE POLÍTICA ECONÓMICA 2005.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) REPORTE ANUAL Y LÍNEAS ESTRATÉGICAS 2005.